Rok VI MARZEC 1937 Nr 3

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU TRZECIEGO.

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

1721.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Ustalenie dochodu ze źródła nie objętego zeznaniem.

Wysokość dochodu ze źródła nie objętego zeznaniem, przyjęta do wymiaru podatku dochodowego, musi być w myśl art. 76 §§ 2 i 5, art. 108 § 2 i art. 123 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.)[1]) poparta danymi faktycznymi, zawartymi w aktach i podanymi do wiadomości podatnika najpóźniej w decyzji odwoławczej. (Teza).

Wyrok NTA z 10 lutego 1937 l. rej. 806/36 w sprawie Icka Zylberberga przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1934.

...Przedmiotem sporu jest ustalenie dla wymiaru podatku dochodowego na r. 1934 dochodu z kapitałów w kwocie 8.000 zł wbrew zeznaniu skarżącego, który dochodu z kapitałów w ogóle nie zeznał. Skarga zarzuca dowolność tego ustalenia, opartego wedle twierdzeń skargi tylko na zeznaniach dłużników skarżącego, oraz nieuzasadnione pominięcie ofiarowanych przez skarżącego dowodów.

Na te zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

W postępowaniu wymiarowym stwierdziła władza wymiarowa informacjami, dotyczącymi zapłaty przez poszczególnych dłużników skarżącego procentów od wypożyczonych im przez niego kapitałów, oraz zeznaniem rzeczoznawcy, że skarżący wypożycza kapitały na procenty i dyskontuje weksle kupieckie i że osiągnął w r. 1934 z tego tytułu dochód 8.000 zł. Na tej podstawie wezwała ta władza skarżącego do wyjaśnień, w odpowiedzi na co skarżący zaprzeczył uzyskanie dochodu z tego źródła, podnosząc złą sytuację gospodarczą ziemian, którym kapitały wypożyczał. Przy wymiarze ustalono dochód z kapitałów na 8.000 zł, a w odwołaniu (wniesionym 11 lutego 1935) zaprzeczył skarżący uzyskanie takiego dochodu, powołując „świadków-biegłych", imiennie wymienionych, „którzy scharakteryzują stan osiągania dochodów z kapitałów w ciągu r. 1933 oraz położenie materialne właścicieli ziemskich, od których rzekomo miałem w r. 1933 osiągnąć dochody".

W postępowaniu odwoławczym przesłuchano dwu świadków, któ-

[1]) Art. 70 §§ 2 i 5, art. 101 § 2 i art. 116 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

rzy stwierdzili, że w r. 1933 wypłacili skarżącemu 1.800 zł względnie 959 zł tytułem procentów. Zeznania te przedstawiono skarżącemu z żądaniem złożenia wyjaśnień, na co skarżący oświadczył, że poniósł duże straty w wypożyczanych kapitałach, zwłaszcza w związku z ustawą z 24 października 1934 poz. 841 Dz. Ust., wobec czego dochodu z kapitałów nie uzyskał. Powołując się w tym wyjaśnieniu szeroko na niewypłacalność dłużników, na zaliczanie odsetek na kapitał, na osiągnięcie tylko drobnych wpłat na poczet dłużnych kapitałów, a nie na odsetki — nie przedstawił skarżący żadnych konkretnych faktów, cyfr ani nazwisk swych dłużników, a w odniesieniu do przedstawionych mu zeznań dwu dłużników żadnych konkretnych wyjaśnień nie udzielił.

Otóż władza pozwana uczyniła wprawdzie zadość swemu obowiązkowi, wzywając skarżącego w myśl art. 77 § 2 O. P. (poz. 346/34 Dz. Ust.)[1] (która w postępowaniu odwoławczym miała w myśl art. 208 § 2 O. P.[2]) zastosowanie, gdyż odwołanie wniesione zostało po wejściu O. P. w życie) do wyjaśnień i przedstawiając mu dane faktyczne, jakimi dysponowała, atoli nie wyczerpuje to ustawowych obowiązków władzy. Jeśli nawet płatnik w odpowiedzi na wezwanie władzy nie przedstawił ani jednego konkretnego faktu, unikając wymienienia choćby jednego nazwiska swych dłużników, o których niewypłacalności i stosunkach gospodarczych się rozwodził, to jednak ustalony w art. 76 §§ 2 i 5 O. P. obowiązek oparcia wymiaru na materiale faktycznym w związku z zasadą, wynikającą z art. 108 § 2 O. P., uzasadniania wymiaru oraz z zasadą art. 123 O. P. co do podawania do wiadomości płatnika faktycznych i prawnych motywów orzeczenia został w niniejszej sprawie naruszony. Ani bowiem akta nie zawierają materiału faktycznego, uzasadniającego przyjętą przez władzę kwotę dochodu z kapitałów, ani też władza w uzasadnieniu decyzji takich danych nie przytoczyła. Natomiast — abstrahując nawet od przepisu art. 114 § 2 O. P.[3]) — nie miała władza obowiązku przeprowadzenia ofiarowanego w odwołaniu dowodu, jako oczywiście nie nadającego się do stwierdzenia spornej okoliczności, którą był fakt osiągnięcia dochodu z kapitałów, a nie położenie gospodarcze sfer ziemiańskich (art. 78 § 2 O. P.). . . .

---

[1]) Art. 71 § 2 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

[2]) Art. 209 § 2 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.; zob. OPA 1660/37.

[3]) Art. 107 § 2 O. P. w brzmieniu poz. 134/36 Dz. Ust.

1722.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE.

Umorzenie należności ubocznych w przypadku umorzenia samej należności podatkowej.

Umorzenie należności podatkowej z tytułu braku obowiązku podatkowego obejmuje ipso jure wszystkie należności uboczne związane z tą należnością. (Teza).

Wyrok NTA z 10 lutego 1937 l. rej. 9858/34 w sprawie Ludwika Chrystiana Stolberga—Wernigerode przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie kosztów egzekucyjnych.

W związku z wymiarem podatku dochodowego na lata 1931 i 1932 przeprowadzono przeciw skarżącemu egzekucję, przy czym narosły koszty egzekucyjne, obliczone wedle przepisów rozporządzenia o post. egzek. władz skarbowych z 25 czerwca 1932 poz. 580 Dz. Ust. Wymiary te zostały jednak przez władzę odwoławczą uchylone i ustalone zostało prawomocnie, że skarżący obowiązkowi zapłaty podatku dochodowego w latach tych nie podlegał. Skarżący zażądał następnie umorzenia kosztów egzekucyjnych, a władza pozwana zatwierdziła zaskarżoną decyzją odmowną decyzję I instancji.

Na zarzuty wniesionej przeciw tej decyzji skargi rozważył NTA, co następuje:

Przede wszystkim — jako najdalej idący — należało rozpatrzeć zarzut obrazy § 56 cyt. rozporządzenia o post. egzek. Przepis ten stanowi, że koszty egzekucyjne ciążą na zobowiązanym i podlegają ściągnięciu łącznie z egzekwowaną należnością. W ten sposób koszty te stanowią akcesorium należności głównej i dzielą oczywiście tym samym jej losy. Wyraźnie to zresztą stwierdza obecnie Ordynacja Podatkowa, która expressis verbis ustala ten charakter akcesoryjny kosztów egzekucji w art. 44 § 3, a obowiązek zwrotu nadpłaty podatku rozciąga w art. 125 § 1 wyraźnie także na koszty egzekucyjne.

Władza pozwana tłumaczy powołany wyżej przepis § 56 rozporządzenia o post. egzek. w ten sposób, iż oznacza on jedynie, że do ściągnięcia kosztów nie potrzeba odrębnego tytułu wykonawczego. Takie tłumaczenie jednak tego przepisu byłoby za wąskie. Skoro przepis ten mówi, że koszty ciążą na „zobowiązanym" i ściągane są łącznie z egzekwowaną „należnością", to stanowi on również normę materialną, wskazującą,

kto ma być obciążony tymi kosztami, a nie tylko normę proceduralną, wskazującą, w jaki sposób koszty te mają być ściągnięte. Otóż skoro jest w tym przepisie mowa o „zobowiązanym" i o „należności", to musi się go tłumaczyć w ten sposób, że tylko ten może być pociągany do ponoszenia kosztów, kto jest „zobowiązany" do ponoszenia pewnej „należności" podlegającej przymusowemu ściągnięciu w myśl rozporządzenia o post. egzek. władz skarbowych.

W odpowiedzi na skargę podnosi władza pozwana, że egzekucja wymierzonych podatków była w myśl art. 68 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.)[1]) dopuszczalna. Przepis tego artykułu, głoszący, że odwołanie nie wstrzymuje obowiązku uiszczenia podatku, oczywiście jednak nie może być tłumaczony w ten sposób, że wymierzony w I instancji podatek względnie związana z nim należność uboczna staje się definitywną „należnością" i musi być przez płatnika bez względu na wynik postępowania odwoławczego uiszczony. Uchylenie wymiaru przez władzę II instancji i stwierdzenie braku obowiązku podatkowego pociąga za sobą całkowite umorzenie wymiaru i wszelkich jego skutków, a więc i obowiązku uiszczenia wymierzonego podatku i prawa Skarbu do jego przymusowego ściągnięcia. Uiszczony zaś na podstawie przepisu art. 68 podatek musi oczywiście być płatnikowi zwrócony, a tak samo i podatek przymusowo ściągnięty. Skoro zaś uchylenie wymiaru i zwolnienie płatnika od obowiązku podatkowego stwierdza niewątpliwie, że płatnik ten nie jest w danym roku odnośnie do danego podatku „zobowiązanym" i że z tego tytułu Skarbowi od niego nie przypadała ani nie przypada żadna „należność" — ustaje tym samym prawo władzy egzekucyjnej do pobrania względnie zatrzymania pobranych kosztów egzekucyjnych, brak już bowiem przesłanek § 56 rozporządzenia o post. egzek.

Z tych powodów NTA — pomijając rozpatrywanie dalszych zarzutów — zaskarżone orzeczenie uchylił jako niezgodne z prawem.

1723.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatki — niezależność kwalifikacji podatkowej od zgodności celu lub formy wydatku z prawem. — Wydatki związku spółdzielni, nie posiadającego uprawnienia do czynności lustratorskich, na płace i koszty podróży utrzymywanych przezeń lustratorów.

---

[1]) Por. art. 104 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

1. Związek wydatków z osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem dochodów jest okolicznością faktyczną, niezależną od tego, czy cele dokonywanych wydatków względnie ich forma odpowiadają przepisom prawnym.

2. Okoliczność, że związek spółdzielni nie posiadał do prowadzenia czynności lustratorskich żadnych uprawnień ani zezwolenia Rady Spółdzielczej, nie uzasadnia sama przez się uznania za niepotrącalne wydatków na płace utrzymywanych przezeń lustratorów oraz ich kosztów podróży. (Teza).

Wyrok NTA z 28 października 1936 l. rej. 434/34 w sprawie firmy: „Sojuz Kooperatyw Spółdz. z odp. udz." w Stryju przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest doliczenie do podstaw wymiaru podatku dochodowego na r. 1932 wydatków na płace utrzymywanych przez skarżący Związek lustratorów oraz ich kosztów podróży. Władza pozwana motywuje w zaskarżonej decyzji to doliczenie tym, że skarżący nie posiadał do prowadzenia czynności lustratorskich żadnych uprawnień ani zezwolenia Rady Spółdzielczej. Skarga podnosi, że czynności lustratorskie, dokonywane u członków skarżącej, będącej handlowym organem zrzeszonych spółdzielni, oparte są na treści § 4 jej statutu i że czynności te stoją w związku z osiągnięciem dochodu skarżącej, od kontroli bowiem zrzeszonych spółdzielni a zwłaszcza instruowania spółdzielni i zjednywania im członków zależy wprost wysokość obrotów i zysków skarżącej, jako hurtowni tych spółdzielni. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę nie kwestionuje tych twierdzeń skargi, podnosi jednak, że lustratorzy skarżącej prócz tych czynności sporządzali również inwentury towarów i zamknięcia rachunkowe lustrowanych spółdzielni, co wkracza w zakres działania związków rewizyjnych, a tym samym nie może stać w związku z uzyskaniem dochodu przez skarżącą i powołuje się na przepisy art. 60, 68 i 70 ustawy o spółdzielniach poz. 733/20 Dz. Ust.

NTA rozważył, co następuje:

Związek wydatków z osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem dochodów jest okolicznością faktyczną, niezależną od tego, czy cele dokonywanych wydatków względnie ich forma odpowiadają przepisom prawnym. Już z tego więc powodu zarzuty odpowiedzi na skargę nie mogą osłabić nie zaprzeczonych przez władzę twierdzeń faktycznych skargi. Zresztą powołane przez pozwaną władzę przepisy prawne bynajmniej ani nie nakazują sporządzania przez organa związków rewizyjnych inwentury

towarów i zamknięć rachunkowych spółdzielni, ani nie zabraniają okazywania w tej mierze pomocy spółdzielniom przez ich handlowe związki — przeciwnie, czynności te w myśl art. 53 powołanej przez władzę ustawy należą do zarządu spółdzielni, a ten oczywiście może poruczyć ich dokonanie organom związku, do którego spółdzielnia należy, a który — zgodnie z zasadą art. 1 cyt. ustawy — służyć ma gospodarczym celom zrzeszonych w nim kooperatyw.

Gdy więc wedle twierdzeń skargi i przyznania władzy pozwanej zasadnicze czynności lustratorów, oparte na statucie skarżącej spółdzielni, muszą być uznane za stojące w związku z osiągnięciem, zachowaniem i zabezpieczeniem jej dochodów, to ani całości, ani części wydatków na utrzymanie tych lustratorów i ich koszty podróży nie może zdyskwalifikować fakt sporządzania przez nich przy sposobności lustracji zamknięć rachunkowych dla lustrowanych spółdzielni, zwłaszcza, że lustracja tego rodzaju musi oczywiście obejmować przede wszystkim kontrolę rachunkowości spółdzielni. Jeśli zaś — zdaniem skarżącej — odpowiednim sposobem takiej kontroli jest w danych warunkach sporządzenie przez samego kontrolującego inwentury i zamknięcia, co nie kosztuje zresztą więcej trudu i czasu niż szczegółowe skontrolowanie i ewentualne sprostowanie sporządzonych przez niefachowe organa spółdzielni rolniczych inwentur i zamknięć, to celowość wydatków, wywołanych takim ujęciem sposobu wykonywania kontroli, nie podlega ocenie władzy podatkowej. Czynności te mieszczą się zresztą w konkretnym przypadku w granicach § 4 statutu, ustalającego m. i. jako cel skarżącej spółdzielni „udzielanie prawnej i fachowej pomocy" zrzeszonym spółdzielniom oraz „kontrolowanie ich działalności za pośrednictwem instruktorów i lustratorów".

Skoro tedy władza pozwana, wychodząc z odmiennych założeń prawnych, nie uznała spornej pozycji za potrącalną jedynie dlatego, że skarżącemu Związkowi nie służyły uprawnienia lustratorskie, należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako dotknięte istotną wadliwością postępowania.

1724.
PODATEK DOCHODOWY.

Kwestionowanie celowości wydatków[1]).

Władze wymiarowe nie są ustawowo uprawnione do kwestionowania celowości poniesionych przez podatnika wydatków i do uzależniania od tego potrącalności tychże.

[1]) Por. OPA 503/33 (teza 10), gl 590/34, 1723/37.

Wyrok NTA z 6 marca 1935 l. rej. 5262/32 w sprawie Jerzego Tuchla przeciw Komisji Odwoławczej w Grudziądzu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...W odwołaniu skarżący, powołując się na wyjaśnienia, udzielone w toku postępowania wymiarowego, których władza nie uwzględniła, domagał się m. i. uznania... za potrącalne... wydatków na amortyzację i utrzymanie samochodu ... wobec tego, że koni cugowych dla rozjazdów nie posiada, a wyjazdy samochodem odbywał nie w celach turystycznych, lecz w celu osobistego zdobywania odbiorców oraz środków kredytowych wobec dużej konkurencji, zamiast trzymania odnośnego pracownika, który więcej kosztowałby; godził się ostatecznie, aby 1/4 część była zaliczona na cele osobiste, a 3/4 na cele handlowe....

...Nieuznanie za potrącalne wydatków na amortyzację samochodu i kosztów utrzymania samochodu władza, jak wynika z akt sprawy, uzasadniała tym, że skarżący nie prowadzi handlowego przedsiębiorstwa, lecz jedynie przedsiębiorstwo młynarskie, a nadto, że posiadanie koni i bliska odległość od stacji kolejowej, jako też posiadanie telefonu czynią zbędnym utrzymywanie samochodu dla celów gospodarczych. Jak to już wielokrotnie NTA ustalał, władze podatkowe nie są ustawowo uprawnione do kwestionowania celowości poniesionych przez podatnika wydatków i do uzależniania od tego potrącalności tychże, gdyż o potrącalności wydatku decydują postanowienia art. 6 ustawy o podatku dochodowym, według których za potrącalne uznaje się wydatki, poniesione ze względu na zabezpieczenie, zachowanie i osiągnięcie dochodu. Gdy zatem skarżący uzasadniał konieczność trzymania samochodu potrzebą prędkiego porozumiewania się osobistego z klientami z uwagi na konieczność osobistego oferowania towaru, zaznaczając przy tym, że koni wyjazdowych jako środka komunikacji nie posiada, ani też pracownika, który by za niego te sprawy załatwiał, władza zaś nie ustaliła, że skarżący samochodu używał wyłącznie dla celów osobistych, to NTA uznać musiał i w tych punktach postępowanie władzy za dotknięte istotną wadliwością ...

Zasada art. 6 ustawy o podatku dochodowym, zamknięta w słowach o strącaniu „kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia" przychodów, składających się na dochód, stanowi prawne sformułowanie przebiegu rzeczy o znaczeniu i treści gospodarczej. Wyobrażamy sobie zamknięty krąg stosunków, któremu dajemy nazwę „źródła" wytwarzającego przychód (dochód). To źródło „bije". Jego wielkość i jego podstawa mają dla określonego czasu (okres gospodarczy) znamiona przeciętnej niezmienności. W tych to rozmiarach odbywa się proces powstawania, wywoływania

przychodu (dochodu). I cóż się dzieje? Jedne dobra zużywa się, przemienia się na inne. Czasem ten proces przemian ciągnie się dość długo (rolniczy produkt), czasem krócej (fabryka). Godzimy się z tym, że dobra zużyte na to, by mogły powstać nowe, przynoszące ze sobą zwiększone wartości materialne w postaci przychodu (dochodu, zysku), winny być zarachowane, potrącone. One właśnie bowiem, te zużyte dobra wyłoniły się w nowej postaci, wzmocnionej ilościowo i wartościowo, bo o ten wzrost chodzi w gospodarstwie. Nie można ich zatem dwa razy liczyć, dwa razy traktować. Uległy przeobrażeniu i wartościowemu przetopieniu. Rachunkowość winna jednak pilnować, by proces przemian dóbr na nowe, czyli proces wytwarzania się przychodu, był liczony tylko w swojej własnej treści, by nie wrzucano mu pozycji do niego nie należących, by go nie mieszano z procesami innymi, np. z domowym gospodarstwem wytwarzającego przychód. Z drugiej jednak strony pilnuje się, by zahaczanie innej sfery stosunków, innych kręgów niż właściwy krąg stosunków wytwarzania przychodu, było liczone, ilekroć rzeczywiście to zahaczanie stanowi nowy wkład w proces wytwarzania przychodu. Kiedy zatem członkowie rodziny produkującego przychód „stale pracują" w danym warsztacie, wydatki na ich wyżywienie potrąca się, czyli wchodzą w rachubę kosztów wytwarzania przychodu. Bowiem ich praca, ich wysiłki, ich starania zostały zużyte w pewnej ilości i jakości jako dobra o znaczeniu, o walorze gospodarczym, w ramach procesu produkowania przychodu. To bowiem dobro o wartości materialnej, które rzeczywiście zostało zużyte na wytworzenie nowych dóbr o wartości materialnej (przychód), winno być zarachowane i uwzględnione. To samo co rachunkowość, robi i władza podatkowa w zakresie podatku, sięgającego swoją strukturą i techniką do rzeczywistego, a nie przeciętnego, przypuszczalnego, obrazu procesu wynikowego, formowania się przychodu.

Władza podatkowa, jak i cały mechanizm prawa skarbowego, nie są jednak w stanie wyprowadzić idealnej linii w treści i naleciałościach procesu wytwarzania przychodów. Dlatego np. ustawa mówi o „stałym zajęciu" w danym warsztacie członka rodziny a nie o „zajęciu" w ogóle. Gdyż dla procesu gospodarczego ważna jest każda czynność, choćby sporadyczna, jeśli stanowi rzeczywisty wkład, może nawet skromny, w nurt wytwarzanego przychodu. Czasem jednorazowa czynność ma głębszy sens dla gospodarstwa niż „stałe zajęcie". Syn właściciela warsztatu, wybitny znawca przedmiotu, da od czasu do czasu kilka wskazówek, które przyjęte i zastosowane skierowują gospodarstwo na nowe tory i podwajają wyniki. Inny będzie ślęczał w biurze i sumował pozycje, a jego praca „stała" jest zaledwie drobnym wkładem do całości. Władze bowiem i prawo muszą się zatrzymywać na granicy, choćby niewielkiego, ale jednak zawsze szablonu. Dzieje się to nawet i wtedy, gdy robią największe wysiłki w kierunku ujednostkowienia (zindywidualizowania) stanu rzeczy.

Ale jak z jednej strony ten szablon działa czasem na niekorzyść podatnika, tak znowuż innym razem działa na korzyść.

Podatnik posiada auto, pracujące dla jego firmy. Nowe rozporządzenie wykonawcze (poz. 301/36 Dz. Ust.) zalicza do kosztów osiągnięcia dochodu koszt utrzymania samochodu, „używanego w związku z wykonywaniem przedsiębiorstwa lub zajęcia, z którego dochody podlegają opodatkowaniu" (§ 12 ust. 3). Judykatura NTA stanęła już przedtem na tym stanowisku i sądzę, najniewątpliwiej słusznie. Tymczasem wiadomo, iż auto „urzędowe", auto „przedsiębiorstwa" często używane jest dla celów poza celami całego nurtu danego gospodarstwa jako jednostki wytwarzającej przychód. Samochodu używa się także i często dla celów „osobistych". Jak tam, przy członkach rodziny „stale pracujących" przyjęło się szablon „stałości", tak i tu zadawala się

prawo przewagą pierwiastka używalności samochodu „w związku z wykonywaniem przedsiębiorstwa".

Podatnik jednak, z powodu skargi którego NTA wydaje glosowane przeze mnie orzeczenie, postawił rzecz na płaszczyźnie ściślejszej i nadto rzetelnej. Koni cugowych dla rozjazdów nie posiada, a wyjazdy samochodem odbywał nie w celach turystycznych, lecz w celu osobistego zdobywania odbiorców oraz środków kredytowych, zamiast trzymania odnośnego pracownika, który więcej kosztowałby. Godzi się ostatecznie, aby ¼ część była zaliczona na cele osobiste, a ¾ na cele handlowe. Podatnik najwidoczniej świadom był tego, czego świadom jest każdy używający samochodu w gospodarstwie, iż są wyjazdy i muszą być także dla celów „osobistych". Ocenił je na ¼ kosztów. Sądzę, że pewna precyzja podatkowych obliczeń w tym kierunku mogłaby być w takich razach stosowana, oczywiście bez znamion dokuczliwości.

Teraz wypływa druga kwestia, nie mniej ważna. Podatnik tłumaczy się, dlaczego używa samochodu, uzasadnia zatem celowość gospodarczą tego wydatku. Władza podatkowa odmawia „potrzeby trzymania samochodu" w danej jednostce gospodarczej (młyn). NTA powołuje się na ustawę, która nie wprowadza wymagań i kryteriów celowości w zakresie potrąceń.

Jak ta rzecz wygląda poza ustawą, w logice swojej, w swoim istotnym wyglądzie?

Praca nad przychodem jest pracą ryzyka także. Przy podstawie rzeczowej (kapitał stały), w procesie przemian dóbr (kapitał obrotowy, praca) dąży się do przychodu. Czasem nieoczekiwane wypadki wytrącają obliczenia z ich biegu do urzeczywistnienia (zła koniunktura, spadek cen itd.). Władza podatkowa oczywiście nie może dokładać przedsiębiorstwu, gdy ono będzie miało straty. Gdy przedsiębiorca niezbyt celowymi posunięciami unicestwi szanse przychodu, któż będzie najpierw ukarany? Rzecz prosta, on sam, a nie władza skarbowa. Ta ostatnia chętniej widzi większe i liczniejsze przychody, i to jest zrozumiałe, ale nie może brać udziału w rozstrzyganiu o celowości kroków gospodarza dlatego tylko, iż pragnęłaby z przychodu wziąć jak największą część. Czy młynarz kupi samochód, czy będzie używał posłańca, to jego rzecz, on ryzykuje, on zwiększa lub zmniejsza szanse przychodu. Władza skarbowa, nie tylko dlatego, że do tego ustawa jej nie upoważnia, nie może narzucać kroków i obliczeń — ale przede wszystkim dlatego, że to byłoby wbrew zdrowemu rozsądkowi. Wyobraźmy sobie konsekwencje! Władza podatkowa uznaje, iż większy byłby przychód, gdyby kierownikiem przedsiębiorstwa była osoba x, a nie osoba y, gdyby surowiec kupowano z miejscowości a, a nie z miejscowości b, gdyby kredyt zaciągano w banku c, a nie w kasie d, gdyby kupiono maszynę e, a nie f, gdyby wzięto robotników stu, a nie stu pięćdziesięciu itd. Natomiast władza podatkowa ma prawo i obowiązek stwierdzić, czy kierownik otrzymuje to, co wykazano w zeznaniu, czy samochód służy dla celów gospodarstwa a nie dla celów osobistych, czy robotnik pracuje w przedsiębiorstwie a nie wozi np. dzieci na wózku w gospodarstwie domowym przedsiębiorcy itd.

Badanie celowości mogłoby łatwo doprowadzić do opodatkowania podatkiem dochodowym straty. Normy celowości są trudne i wątpliwe, władze zaś podatkowe pracują według norm legalności i nie są ani w stanie, ani w sile, gdyby im to nawet proponowano, wziąć na swe barki programu ustalenia celowości.

Ignacy Czuma

1725.

PODATEK DOCHODOWY.

Wynagrodzenia pracowników przedsiębiorstwa, będących członkami rodziny płatnika.

Okoliczność, iż pracownik przedsiębiorstwa jest członkiem rodziny płatnika, nie pozbawia wypłacanego mu wynagrodzenia charakteru potrącalnego kosztu.

Wyrok NTA z 25 listopada 1936 l. rej. 2982/34 w sprawie Mariana Gmurowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Skarga podnosi ...zarzut niepotrącenia pensji żony płatnika i zapłaconego za nią przez płatnika podatku dochodowego od uposażeń. W tej mierze władza pozwana w podanych płatnikowi powodach nieuwzględnienia wyjaśnień oparła się na przepisie art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym, co w odpowiedzi na skargę wyjaśnia ona w ten sposób, iż przepis ten zezwala tylko na potrącenie z dochodu kosztów wyżywienia członków rodziny, pracujących w przedsiębiorstwie płatnika, nie zaś wynagrodzeń, płaconych tym członkom rodziny. To stanowisko władzy uznał NTA za niezgodne z ustawą. Przepis art. 6 ust. 2 ma znaczenie wyjątku od przepisu art. 8 p. 3, wedle którego wydatki na utrzymanie członków rodziny są niepotrącalne. W drodze wyjątku tedy, na korzyść płatnika przewidzianego, potrąca się od jego dochodu koszty utrzymania tych członków rodziny, którzy pracują w jego przedsiębiorstwie, przy czym ustawa nie zajmuje się kwestią, czy członkowie ci pobierają za swą pracę inne wynagrodzenie. Nie daje więc ten przepis podstawy do stworzenia wyjątku od ogólnej zasady, że koszty osiągnięcia dochodów są potrącalne, a w szczególności od będącego konsekwencją tej zasady przepisu § 33 p. 7 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.)[1]), nakazującego potrącenie płac i wynagrodzeń pracowników przedsiębiorstwa i nie stanowiącego żadnych wyjątków dla pracowników, będących członkami rodziny płatnika.

Gdy tedy władza, wychodząc z mylnego założenia prawnego, odmówiła wnioskowi odwołania bez zajęcia stanowiska co do potrącalno-

---

[1]) Odpowiednikiem tego przepisu jest § 31 ust. 3 p. g) rozp. wykon. poz. 301/36 Dz. Ust.

ści spornego wydatku z punktu widzenia art. 6 ustawy i § 33 p. 7 rozp. wykon., NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

1726.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na licencję[1]).

Jednorazowa odpłata za udzielenie licencji, jak również koszt nabycia rysunków, modeli itp. celem umożliwienia produkcji takich artykułów i urządzeń, które nie były dotąd przedmiotem normalnej produkcji podatnika, nie są wydatkami potrącalnymi.

Wyrok NTA z 14 września 1936 l. rej. 296/34, 431/34 i 3167/34 w sprawie firmy: H. Cegielski Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1931 i 1932.

...Jednorazowa odpłata za udzielenie licencji stanowi koszt powiększenia względnie ulepszenia źródła dochodu, w myśl art. 8 p. 1 ustawy niepotrącalny (wyroki NTA z 29 stycznia 1936 l. rej. 7468/33 i z 24 kwietnia 1936 l. rej. 9444/33[2])). Tak samo koszt nabycia rysunków, modeli itp. od firmy Borman i Szwede — przy czym ze znajdującej się w aktach treści aktu nabycia wynika, iż chodziło o umożliwienie rozpoczęcia produkcji takich artykułów i urządzeń, które nie były dotąd przedmiotem normalnej produkcji skarżącej — stanowi koszt powiększenia względnie ulepszenia źródła dochodu. Oczywiście wszystkie te koszty mogą ulec prawidłowej amortyzacji, czego zresztą w zasadzie władza pozwana nie kwestionuje, gdy jednak skargi nie podnoszą żadnych zarzutów z powodu nieuwzględnienia w miarodajnych okresach podatkowych odpisów amortyzacyjnych, kwestia ta nie jest obecnie przedmiotem sporu. ...

1727.

PODATEK DOCHODOWY.

Przepadły zadatek na inwestycję.

Przepadły zadatek na inwestycję nie jest potrącalny.

---

[1]) Co do bieżących opłat licencyjnych zob. OPA 1557/36.

[2]) OPA 1469/36 i 1558/36.

Wyrok NTA z 8 maja 1936 l. rej. 9303/32 i 4075/35 w sprawie firmy: Spółka Akc. Wyrobów Bawełnianych S. Rosenblatta w Łodzi przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928[1]).

...Zarzut skargi, iż władza pozwana bezpodstawnie doliczyła do dochodu podatkowego sumę 107.611,95 zł zadatku przepadłego z racji niedojścia do skutku kupna nowej turbiny, należało uznać za nietrafny. Skarga podnosi, że w założeniu swoim zamiar kupienia turbiny „miał na celu zwiększenie wydajności technicznej fabryki i zmniejszenie kosztów produkcji", jeżeli zaś wydatek na ten cel dał w efekcie stratę, to mimo to strata ta jest związana z czynnością, dążącą do powiększenia dochodu, a zatem potrącalna w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Już z takiego ujęcia zarzutu skargi wynika, że w razie dojścia do skutku kupna turbiny wydatek na ten cel byłby wydatkiem na rozszerzenie względnie ulepszenie źródła dochodu w rozumieniu art. 8 p. 1 ustawy, a zatem wydatkiem niepotrącalnym w myśl art. 6 tej ustawy. Według judykatury NTA, która m. i. znalazła swój wyraz w wyroku z 21 listopada 1927 l. rej. 3436/25 (Zb. wyr. nr 1314), w myśl art. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym wolne są od opodatkowania jedynie wydatki spowodowane eksploatacją, konserwacją i zabezpieczeniem źródła dochodu. Otóż zadatek przepadły z powodu niedojścia do skutku zamierzonego kupna nowej turbiny, mającej ulepszyć źródło dochodu, nie może być zaliczony do kategorii takich wydatków. Twierdzenia zastępcy skarżącej Spółki na rozprawie przed NTA, iż chodziło o zamianę starej zużytej turbiny na nową, nie uwzględnił NTA — z uwagi na postanowienia art. 83 ust. 3 rozporządzenia o NTA....

1728.

PODATEK DOCHODOWY.

Koszty realizacji pożyczki w listach zastawnych.

Odpisy na stopniowe umorzenie straty, związanej z realizacją pożyczki w listach zastawnych, uskutecznione niezależnie od amortyzacji nabytych z tej pożyczki obiektów majątkowych, nie podlegają uwzględnieniu przy wymiarze podatku dochodowego.

---

[1]) Część tego wyroku, dotycząca innego zagadnienia, została już ogłoszona w OPA 1572/36.

Wyrok NTA z 30 stycznia 1935 l. rej. 8208/34 w sprawie firmy: „S. W. Niemojowski“ Fabryka Papieru i Wyrobów z Papieru Sp. Akc. w Bielsku przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem skargi jest nieuwzględnienie przez władze wymiarowe żądania skarżącej, by z podstaw wymiaru podatku dochodowego na r. 1932 wyłączyć sumę 30.327 zł 15 gr, jako część poniesionych w r. 1928 kosztów zaciągnięcia pożyczki z Banku Gospodarstwa Krajowego, które to koszty spisane zostały w r. 1928 w całości na straty, zaś przy wymiarze podatku dochodowego na r. 1929 w całości doliczone do podstawy wymiaru tego podatku jako koszty związane z ulepszeniem i rozszerzeniem źródła dochodu.

NTA rozważył, co następuje:

Kwestia potrącalności całości wydatku na koszty zaciągnięcia pożyczki została przez NTA rozstrzygnięta wyrokiem z 31 października 1934 l. rej. 10.296/31[1]) w sporze między tymi samymi stronami, co do tej kwestii więc, poruszonej również w obecnej skardze, NTA powołuje się na motywy powyższego wyroku (§ 57 regulaminu NTA).

Pozostaje więc obecnie jedynie do rozstrzygnięcia kwestia, czy wydatek powyższy może być — jak tego domaga się skarżąca — zamortyzowany w czasie trwania stosunku pożyczkowego i amortyzacja taka uwzględniona przy wymiarze podatku dochodowego. Inna bowiem forma uwzględnienia tego wydatku w latach, następujących po fakcie jego poniesienia i zaksięgowania, nie byłaby w ogóle w granicach postanowień ustawy o podatku dochodowym dopuszczalna. W tej mierze jednak stwierdzić należy, iż przepis art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) dopuszcza odpisy amortyzacyjne względnie odpisy na straty tylko w stosunku do wymienionych w tym artykule przedmiotów majątkowych, nie zaś co do kosztów nabycia tych przedmiotów, jako takich. Skoro wydatek na koszty zaciągnięcia pożyczki inwestycyjnej był częścią kosztów nabycia względnie budowy obiektów majątkowych spółki, amortyzacja tego wydatku następuje drogą spisywania w ramach art. 6 wartości nabytych w ten sposób dóbr. Odpisywanie więc ponadto samego wydatku byłoby równoznaczne z powtórnym dokonywaniem tego samego odpisu, co oczywiście ani w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym, ani zasad prawidłowej księgowości nie może być uznane za dopuszczalne.

Skoro zaś skarżąca domaga się uwzględnienia odpisu spornego

---

[1]) OPA 1039/35.

nie z tytułu odpisu na zużycie obiektów majątkowych, których dany wydatek był częścią kosztów nabycia, lecz z tytułu potrącalności tego wydatku jako części kosztów handlowych, żądanie jej nie może być uznane za uzasadnione.

W tym stanie rzeczy, gdy przedmiotem sporu była wyłącznie kwestia prawna, NTA uznał zarzuty, dotyczące wadliwości postępowania, za nieistotne. Wprawdzie wymiar nastąpił istotnie niezgodnie z zeznaniem, a w kwestii spornej nie były przedstawione skarżącej wątpliwości, jednak wobec niesporności stanu faktycznego i nieuwzględnienia żądania skarżącej, postawionego w zeznaniu, jedynie dla braku podstaw prawnych tego żądania — przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego w danym wypadku nie było istotne i strona przez jego zaniechanie w prawach swej obrony, obracającej się wyłącznie na płaszczyźnie prawnej, nie doznała uszczerbku.

Z tych powodów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1729.

PODATEK DOCHODOWY.

Sprzedaż lasu na wyrąb a spieniężenie majątku[1]).

Przepis art. 7 p. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) nie ma zastosowania w wypadku, gdy sprzedaż gruntu pod lasem nastąpiła w innym okresie gospodarczym aniżeli sprzedaż samego lasu na wyrąb. (Teza).

Wyrok NTA z 3 lutego 1937 l. rej. 8100/34 w sprawie ze skargi Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Wilnie na orzeczenie tej Komisji w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928 Julianowi Laskowiczowi.

Komisja Odwoławcza przy Izbie Skarbowej w Wilnie, uwzględniając zaskarżoną decyzją odwołanie Juliana Laskowicza od wymiaru podatku dochodowego na r. 1928, uznała, że kwota 19.725 zł nie podlega opodatkowaniu jako dochód z 5/6 części nadzwyczajnego wyrębu lasu w myśl art. 7 ustawy o podatku dochodowym oraz zgodnie z zapatrywaniem NTA, wyrażonym w wyroku z 22 września 1932 l. rej.

---

[1]) Por. OPA 325/33, 864/34.

5506/29[1]), ponieważ sprzedaż lasu była wstępem do parcelacji i ponieważ grunty poleśne zostały całkowicie rozprzedane i znajdują się w użytkowaniu nowonabywców. Orzeczenie Komisji zaskarżył jej Przewodniczący do NTA, zarzucając w skardze obrazę przepisów art. 13 i 84 ustawy o podatku dochodowym i dowodząc, że przepis art. 7 p. 2 ustawy o podatku dochodowym mógłby mieć zgodnie z zasadą, wyrażoną w wyroku NTA l. rej. 5506/29, tylko wówczas zastosowanie, gdyby nie tylko sprzedaż lasu, lecz także gruntów podleśnych nastąpiła w okresie miarodajnym dla wymiaru podatku, co atoli w konkretnym wypadku nie miało miejsca, ponieważ sprzedaż lasu nastąpiła w r. 1927, podczas gdy akty przyrzeczenia sprzedaży zawarto w r. 1929, zaś zezwolenie na parcelację Laskowicz uzyskał dopiero w r. 1931.

Rozpatrując spór niniejszy, NTA uznał stanowisko skargi za trafne. O ile bowiem chodzi o kwalifikację prawną spornego przychodu pod kątem widzenia przepisu art. 7 p. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), to decydujący jest oczywiście wyłącznie ten stan faktyczny, jaki istniał w miarodajnym okresie, tj. w danym wypadku w r. 1927. W rozpoznawanej sprawie nie jest sporne, że w r. 1927 nastąpiła jedynie sprzedaż lasu, że natomiast grunt pod lasem pozostał nadal w posiadaniu Laskowicza. W tym stanie rzeczy, skoro źródło dochodu, jakim jest grunt pod lasem, pozostało nadal przy Laskowiczu, to nie może być oczywiście mowy o spieniężeniu majątku, o jakim jest mowa w art. 7 p. 2 ustawy, a w konsekwencji o zwolnieniu spornego dochodu na zasadzie tego przepisu spod opodatkowania.

Wobec powyższego przedstawia się zaskarżone orzeczenie, uznające sporny przychód za podpadający pod omawiany przepis art. 7 p. 2 ustawy, jako niezgodne z prawem i z tego powodu należało je uchylić.

1730.

PODATEK DOCHODOWY.

Zmiana okresu gospodarczego — wpływ na podstawę wymiaru[2]).

Zasada, że podwójne opodatkowanie tego samego dochodu u tego samego podatnika jest niedopuszczalne, ma zastosowanie także w przypadku zmiany okresu wymiarowego przez przejście z roku kalendarzowego na gospodarczy przy eksploatacji źródła dochodowego. (Teza).

---

[1]) OPA 325/33.

[2]) Por. OPA 211/33, 593/34, 1700/37, 1732/37.

Wyrok NTA z 10 lutego 1937 l. rej. 7697/34 w sprawie Jana Korwin-Pawłowskiego przeciw Komisji Odwoławczej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

...Zaskarżoną decyzją nie uwzględniono odwołania skarżącego od wymiaru podatku dochodowego na r. 1928, przy czym decyzja ta uzasadniona została przepisami art. 50 ust. 5 i 63 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z powodu niezłożenia zeznania w terminie i „udzielenia gołosłownej odpowiedzi na dekret wątpliwości z 19.XI.1931".

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

Skarżący zarzucał w postępowaniu, że w miarodajnym dla wymiaru podatku na r. 1928 okresie nie uzyskał dochodu, przekraczającego 1.500 zł — kwestionował więc tym samym swój obowiązek podatkowy. Oparcie zatem wymiaru na przepisie art. 50 ust. 5 wymagało poprzedniego ustalenia w prawidłowym postępowaniu obowiązku podatkowego skarżącego. W tej mierze wezwano płatnika do wyjaśnień, a skarżący w odpowiedzi na wymienione w decyzji wezwanie oświadczył, że od 1 stycznia 1927 prowadzi księgi gospodarcze, że na r. 1929 wymierzony mu został podatek dochodowy na podstawie tych ksiąg od dochodów okresu 1.VII.1927—30.VI.1928, że więc na r. 1928 przedmiotem opodatkowania mogą być tylko wyniki okresu 1.I.1927—30.VI.1927, że wreszcie w okresie tym, jak zresztą i w całym roku kalendarzowym 1927, nie uzyskał dochodu podlegającego opodatkowaniu, — i ofiarował dowód z ksiąg gospodarczych. Do wyjaśnienia tego załączył skarżący wyciągi z ksiąg za r. 1927, zaświadczenie władzy skarbowej, dotyczące wymiaru na r. 1929 i odpis protokołu badania ksiąg w związku z tym wymiarem.

W tym stanie rzeczy zaskarżona decyzja nie stanowi dostatecznego rozprawienia się z wyjaśnieniami płatnika, pod względem faktycznym bowiem nie można ich uznać za „gołosłowne", skoro załączone do nich były pisemne dowody i ofiarowany w nich dowód z ksiąg, pod względem prawnym zaś należało się rozprawić z zarzutem, że przy wymiarze podatku na r. 1928 może wchodzić w grę tylko dochód uzyskany w I półroczu 1927. Zajęte w tej kwestii przez władzę pozwaną w odpowiedzi na skargę stanowisko, że opodatkowanie w następnym roku dochodu, uzyskanego w okresie od 1.VII.1927 do 30.VI.1928, jest w sprawie bez znaczenia, jest oczywiście nieuzasadnione — żaden bowiem przepis ustawy nie usprawiedliwia podwójnego opodatkowania tego samego dochodu u tego samego podatnika. Jeśli wymiar na r. 1929 został w sposób prawidłowy oparty na wynikach roku gospodarczego 1927/28, to wymiar ten musi być uznany za zgodny z ustawą (art. 13 ustawy) i w odniesie-

niu do tego wymiaru skarżący nie mógłby podnosić zarzutu podwójnego opodatkowania. Zarzut ten zatem mógł być podniesiony tylko w postępowaniu, dotyczącym roku podatkowego 1928, i musiał on być w tym postępowaniu — w razie stwierdzenia faktycznej jego zasadności — uwzględniony w ten sposób, że do podstawy wymiaru podatku na r. 1928 mogły być wciągnięte dochody skarżącego tylko o tyle, o ile nie zostały one już wzięte za podstawę wymiaru podatku na r. 1929.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1731.

PODATEK DOCHODOWY.

Prostowanie zeznania spółki akcyjnej.

Sprostowanie w postępowaniu odwoławczym bilansu i rachunku strat i zysków przez uwzględnienie transakcji, opuszczonej w księgach handlowych, nie może tym księgom przywrócić zakwestionowanej z tego powodu prawidłowości, nawet w razie zatwierdzenia go przez powołany organ (art. 21 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym).

Wyrok NTA z 10 grudnia 1936 l. rej. 6072/33 w sprawie firmy: Sp. Akc. „Trak“ Eksploatacja i Handel drzewny w likw. w Wilnie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Skarżąca spółka akc. nie zaksięgowała jednej transakcji sprzedaży drzewa..., dokonanej w roku operacyjnym 1928/29, w tym okresie, lecz dopiero w roku następnym. Z tego powodu uznano księgi jej za r. 1928/29 za nieprawidłowe i dokonano wymiaru podatku dochodowego na rok podatkowy 1930 zaocznie z zastosowaniem norm średniej dochodowości.

... Jeżeli Spółka powołuje się na to, iż w toku postępowania odwoławczego złożyła władzy sprostowany bilans i rachunek strat i zysków, uwzględniające już opuszczoną transakcję a zatwierdzone przez nadzwyczajne walne zgromadzenie, to ten argument znajduje odparcie już w motywach zaskarżonego orzeczenia: dokonane sprostowanie nie może przywrócić księgom charakteru prawidłowych, a zamknięcie, sporządzone na podstawie nieprawidłowych ksiąg, nie czyni zadość wyma-

ganiu art. 21 ust. 1 ustawy podatku dochodowym i nie może być podstawą do ustalenia dochodu podatkowego ...

W wyroku z 23 maja 1932 l. rej. 5034/28, 5256/28, 9832/30 (OPA 68/32) uznał NTA prawo płatnika, podlegającego opodatkowaniu na zasadzie art. 21 ustawy o podatku dochodowym, do prostowania danych cyfrowych złożonego zeznania. Poprzednio już NTA dał niejednokrotnie wyraz zapatrywaniu, że prawo to służy płatnikom, nie należącym do powyższej kategorii, tak iż z prawa prostowania zeznania do podatku dochodowego według tej judykatury może korzystać każdy płatnik tego podatku.

W niniejszym wyroku podzielił atoli NTA zapatrywanie władzy pozwanej, że sprostowanie zeznania spółki akcyjnej w postępowaniu odwoławczym nie jest dopuszczalne, jeśli polega na dodatkowym uwzględnieniu w bilansie i w rachunku strat i zysków opuszczonej poprzednio transakcji, która to wada spowodowała uznanie ksiąg handlowych za nieprawidłowe. Nasuwa się tedy pytanie, czy judykatura w tym względzie jest konsekwentna, a jeśli tak, czym należy tłumaczyć odmienność załatwień w sprawach, których powyższe wyroki dotyczą.

Nasamprzód uznać należy za nie budzące żadnych wątpliwości prawo płatnika do usuwania ze złożonego przezeń zeznania wszystkich błędów zaszłych tak na podłożu faktycznym, jak i prawnym, które spowodowały niekorzystne dla niego przedstawienie danych, mających służyć za podstawę wymiaru. Jasne jest bowiem na pierwszy rzut oka, że chodzi w tych przypadkach jedynie o usunięcie niezgodności między materiałem faktycznym a jego przedstawieniem w zeznaniu, niezgodności spowodowanych bądź pomyłką co do pewnego faktu, bądź też błędem w prawnej ocenie istotnych dla wymiaru okoliczności faktycznych. Jeśli więc sprawa dotyczy osoby prawnej, podlegającej opodatkowaniu na zasadzie art. 21 ustawy, to w istocie rzeczy będzie chodziło w takich przypadkach wyłącznie o dostosowanie zeznania do podanych tamże wymogów ustawowych, czyli o takie jego poprawienie, by wyniki roku operacyjnego były przedstawione dla celów podatkowych zgodnie z obowiązującymi w tym względzie zasadami. Może to być np. sprostowanie kwalifikacji pewnego wydatku, błędnie określonego jako inwestycyjny i doliczonego do dochodu podatkowego, sprostowanie błędnego wliczenia wynagrodzenia urzędnika do limitowanych wynagrodzeń itp.

Od tych przypadków wyraźnie odcinają się takie sprostowania zeznania, których przyczyny sięgają głębiej, gdzie mianowicie chodzi już o zmianę pierwotnej podstawy wymiaru, tzn. zamknięcia rachunkowego, zatwierdzonego przez właściwy organ. Jeśli np. dotacja na odpisy amortyzacyjne poza rachunkiem zysków i strat, a więc z czystego zysku bilansowego, ma być dodatkowo zwiększona, gdyż okazało się, że zarezerwowanie danej sumy np. na podatki nie jest — jak to błędnie przyjęto — konieczne, lub gdy zaszła potrzeba zmniejszenia w bilansie zamknięcia szacunku remanentów wskutek wykrycia nieznanych przedtem szkód w towarze, to przesłanką odpowiedniego sprostowania zeznania jest oczywiście zmiana stanowiącego jego podstawę materiału faktycznego.

Przypatrzywszy się jednak bliżej tym ostatnim przypadkom, dochodzi się do wniosku, że w gruncie rzeczy nie będzie to również nic innego jak błąd w tej lub innej postaci; wracając do podanych wyżej przykładów, znajdziemy w pierwszym z nich błędne przekonanie, że rezerwa na podatki musi być większa, niż to w rzeczywistości było konieczne, a w drugim błędne założenie, że wartość remanentów jest większa, niż to się później okazało. Można więc omawianą kwestię sprowadzić do

ogólnej formuły, że zeznanie może być skutecznie sprostowane tylko wówczas, gdy chodzi o uzgodnienie przyjętych za podstawę wymiaru na podstawie zeznania faktycznych danych z wymogami ustawy. Nie zmienia to oczywiście niezaprzeczalnego faktu, że między omówionymi wyżej dwoma rodzajami sprostowań zachodzi istotna różnica i to nie tylko w ich strukturze.

Z różnicy tej bowiem wynikają dalsze, rzec można naturalne, jej konsekwencje, które bardziej jeszcze rozróżniają między sobą te przypadki. Jeśli mianowicie chodzi jedynie o uzgodnienie zeznania z materiałem faktycznym, to przeprowadzenie sprostowania przez zatwierdzenie właściwego organu jest oczywiście zbyteczne, gdyż samo zamknięcie rachunkowe pozostaje nienaruszone. Rola władzy wymiarowej ogranicza się do kontroli, czy wnioski strony są w zgodzie z materiałem faktycznym względnie z przepisami prawa. Prostowanie podstawy wymiaru natomiast wymaga, jako zmiana zatwierdzonego zamknięcia rachunkowego, ponownego zatwierdzenia przez właściwy organ, a władzy służy prawo oceny, czy sprostowanie jest zasadne, tj. władza może żądać wykazania konieczności czy potrzeby sprostowania, korzystając przy tym ze swego prawa oceny wyników postępowania dowodowego.

Nie potrzeba podkreślać, że mowa jest wciąż o takim materiale faktycznym, który nie ma żadnych wad, gdyż zasadniczym wymogiem art. 21 ustawy jest prowadzenie prawidłowych ksiąg handlowych. Materiał faktyczny musi więc być bez zarzutu, a zmiana tj. jego sprostowanie winno być tego rodzaju, iż zamknięcie rachunkowe pierwotne właśnie tak by wyglądało, jak je sprostowano, gdyby nie było zaszło to, co następnie odpadłszy wywołało sprostowanie. I tu, jak się zdaje, dochodzimy do właściwej różnicy między takim dopuszczalnym sprostowaniem a korekturą, jaką omawiany wyrok NTA uznał za bezskuteczną.

W sprawie tej chodziło bowiem o wadliwy materiał faktyczny, o księgi handlowe dotknięte błędem, który spowodował ich dyskwalifikację i w rezultacie zmianę sposobu ustalenia dochodu wskutek niemożności zastosowania art. 21 ustawy. Wyłącznym celem sprostowania zeznania było tu właśnie usunięcie tej wady niejako organicznej i odzyskanie tą drogą utraconej pozycji, która tym przepisem ustawy zastrzeżona jest jedynie osobom prawnym, prowadzącym prawidłowe księgi. Nie jest to jednym słowem w ogóle prostowanie zeznania sensu stricto, lecz dodatkowa korektura fałszywego obrazu, wynikającego z materiału faktycznego, który jako wadliwie, bo niezgodnie z rzeczywistością przez płatnika ustalony — właśnie dlatego nie został przyjęty za podstawę wymiaru. Wynikałoby więc z tego, że nie jest dopuszczalne usuwanie drogą prostowania zeznania stwierdzonych przy wymiarze istotnych wad przedstawionego przez płatnika materiału faktycznego. Oczywiście tylko istotnych, gdyż nieistotne, nie dyskwalifikując materiału faktycznego, nie wymagają żadnej korektury, a może jedynie zajść potrzeba wyjaśnienia wątpliwości, jaką taka pozorna wadliwość nasuwa.

K. Birgfellner

1732.

PODATEK DOCHODOWY.

Zeznanie o dochodzie w przypadku przejścia z okresu operacyj-

nego na rok kalendarzowy[1]). — Dowód z biegłych w kwestii prawidłowości ksiąg. — Odpisania na zużycie: Ustalenie spornej wysokości odpisań na podstawie orzeczenia biegłych z poprzedniego okresu wymiarowego[2]). — Rachunek przejściowy różnic kursowych — nazwa i treść.

1. Przejście z roku operacyjnego na rok kalendarzowy nie uzasadnia obowiązku złożenia więcej niż jednego zeznania na odnośny rok podatkowy; zeznanie obejmować winno całość dochodów, uzyskanych w czasie od końca okresu, który był przedmiotem opodatkowania w poprzednim roku podatkowym, do końca okresu kalendarzowego lub operacyjnego, najbliższego początkowi danego roku podatkowego. (Teza).

2. Uznanie prawidłowości ksiąg jest wnioskiem logicznym, wysnutym z jednej strony z faktu prowadzenia tych ksiąg w pewien sposób, z drugiej strony z istniejących przepisów prawnych, zwyczajów kupieckich i prawideł księgowości. (Teza).

3. Tylko fakt istnienia pewnego konkretnego zwyczaju kupieckiego lub specjalnego prawidła księgowości może być w razie sporu między władzą a płatnikiem co do prawidłowości ksiąg przedmiotem dowodu z biegłych. (Teza).

4. Opinia biegłych, dotycząca odpisów na zużycie w jednym okresie operacyjnym, może być przy ocenie zużycia tych samych przedmiotów w późniejszym okresie wzięta za podstawę ustalenia wysokości odpisów. (Teza).

5. Przewidziany w art. 3 ustawy z 18 marca 1932 poz. 226 Dz. Ust. rachunek przejściowy różnic kursowych nie musi w księgach nosić ściśle temu odpowiadającej nazwy, byle miał on charakter rachunku przejściowego i skupiał w sobie różnice kursowe wymienione w tymże przepisie. (Teza).

Wyrok NTA z 10 lutego 1937 l. rej. 8102/34 i 352/35 w sprawie firmy „Gasaccumulator" Sp. Akc. w Łaziskach Górnych przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1931 i 1932.

NTA postanowił załatwić łącznie dwie skargi firmy skarżącej, z których jedna dotyczy dodatkowego wymiaru podatku dochodowego na r. 1931, druga wymiaru podatku dochodowego na r. 1932. Wymiar dodatkowy na r. 1931 dokonany został w następujących okolicznościach:

Skarżąca złożyła 30 kwietnia 1931 zeznanie do podatku dochodo-

---

[1]) Por. OPA 211/33, 593/34, 1700/37, 1730/37.

[2]) Por. OPA 287/33, 429/33, 501/33, 502/33, 503/33.

wego na r. 1931 na przepisanym dla osób prawnych formularzu, opierając je na zamknięciu rachunkowym za rok operacyjny 1929/30, zakończony 30 czerwca 1930. Po zbadaniu ksiąg handlowych, obejmujących ten okres, dokonany został po myśli art. 21 ustawy o podatku dochodowym w sierpniu 1932 wymiar podatku na r. 1931 przy wzięciu za podstawę zamknięcia rachunkowego na 30 czerwca 1930. Przy badaniu ksiąg handlowych dla wymiaru podatku dochodowego na r. 1932 w marcu 1933 stwierdzono, że skarżąca przeszła w swej rachunkowości z dniem 1 stycznia 1931 z okresów operacyjnych łamanych na okresy roczne kalendarzowe i w związku z tym przejściem sporządziła odrębne zamknięcie rachunkowe na dzień 31 grudnia 1930, obejmujące wyniki okresu od 1.VII.1930 do 31.XII.1930. Na tej podstawie dokonany został dodatkowy wymiar na r. 1931, obejmujący dochody, uzyskane w czasie od 1.VII. do 31.XII.1930, przy czym władza wymiarowa oparła się na przepisie art. 50 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z powodu niezłożenia zeznania o tym dochodzie. W odwołaniu zarzucała skarżąca, że niesłusznie zastosowano przepis art. 50 ust. 5, gdyż zeznanie na r. 1931 zostało przez nią w terminie złożone, że dodatkowy wymiar jest niedopuszczalny z powodu, że wymiar nie może w jednym roku podatkowym obejmować dochodów z 18 miesięcy, że dyskwalifikacja ksiąg handlowych i oparcie wymiaru na orzeczeniu rzeczoznawcy nie było uzasadnione — oraz postawiła wniosek ewentualny o wzięcie za podstawę wymiaru na r. 1931 wyników ustalonych już przez władze wymiarowe za rok operacyjny 1929/30 oraz wyników za II półrocze 1930 w kwocie 20.465 zł 99 gr.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła władza pozwana tego odwołania, motywując je — o ile chodzi o zarzuty przeciw zastosowaniu art. 50 ust. 5 i dopuszczalności wymiaru dodatkowego — tym, że skarżąca sporządzając zamknięcie rachunkowe za II półrocze 1930 stworzyła dla siebie obowiązek podatkowy z art. 76 ust. 1 ustawy, a mimo wykazanego w tym zamknięciu dochodu, zeznania nie złożyła.

Rozpatrując zarzuty skargi, dotyczące tej części orzeczenia, uznał NTA motywy powyższe za nietrafne. Art. 76 ust. 1 ustawy wedle swej treści oczywiście nie ma zastosowania do płatników, których obowiązek podatkowy już poprzednio bez przerwy istniał, mowa w nim bowiem jest o rozpoczęciu się obowiązku podatkowego. Zresztą ani ten przepis, ani przepis art. 50, ani żaden inny przepis ustawy nie daje podstawy do przyjęcia istnienia obowiązku składania na jeden rok podatkowy więcej niż jednego zeznania o dochodzie — przeciwnie, wobec zasady opodatkowania w każdym roku podatkowym całości dochodów, ze wszelkich źródeł

uzyskanych w roku względnie okresie operacyjnym, bezpośrednio poprzedzającym rok podatkowy, oraz wobec zasady ciągłości podatkowej jest jasną rzeczą, że zeznanie obejmować winno na każdy rok podatkowy całość dochodów uzyskanych w czasie od końca okresu, który był podstawą opodatkowania w poprzednim roku podatkowym, do końca okresu kalendarzowego lub operacyjnego względnie gospodarczego, najbliższego początkowi danego roku podatkowego, że więc nawet w wypadku, gdy okres taki jest różny od roku, jak również w wypadku, gdy w ciągu tego okresu zostały rachunki płatnika zamknięte więcej niż raz jeden, ma być złożone jedno tylko zeznanie, obejmujące całość dochodów w tym okresie uzyskanych. Zasady te wynikają z interpretacji art. 13 ustawy i zgodne są z judykaturą NTA w tej mierze, w szczególności z wyrokiem z 27 lutego 1934 l. rej. 546/31, Zb. wyr. nr 765 S[1]), w którym ustalił NTA tezę, że przejście z okresu operacyjnego na kalendarzowy i odwrotnie nie może spowodować przerwy w opodatkowaniu.

Wynika stąd więc zarówno, że zastosowanie przepisu art. 50 ust. 5 ustawy nie było w danym wypadku uzasadnione, skarżąca bowiem zeznanie na r. 1931 złożyła, jako też, że niesłuszny jest pogląd skargi, że dochód, uzyskany przez skarżącą w II półroczu 1930, nie podlegał opodatkowaniu w roku podatkowym 1931 i skarżąca nie miała obowiązku wciągnięcia tego dochodu do zeznania na ten rok podatkowy. Oczywiście też powołany w skardze fakt braku w dacie składania zeznania zatwierdzenia zamknięcia rachunkowego na 31 grudnia 1930 nie zwalniał skarżącej od tego obowiązku.

Skoro tedy władza pozwana, opierając się na mylnych przesłankach prawnych, oparła wymiar na rok 1931 nie na obliczeniu dochodu uzyskanego przez skarżącą w okresie od 1.VII.1929 do 31.XII.1930 i ustaleniu podatku od tego całego dochodu jako jednej całości, lecz traktowała okres od 1.VII.1930 do 31.XII.1930 jako okres, uzasadniający odrębny obowiązek podatkowy i odrębny, niezależny co do sposobu obliczenia podstaw wymiaru okres wymiarowy, dopatrzył się w tym NTA istotnej wadliwości postępowania.

Drugą kwestią, sporną w obu połączonych sprawach, jest kwestia uznania ksiąg handlowych skarżącej za nieprawidłowe. Władza pozwana uzasadnia swe decyzje w tej mierze brakiem księgi inwentarzowej, brakiem inwentarza majątkowego, odpowiadającego § 39 kod. handl. niem., którego przedłożone przez skarżącą „luźne zestawienia" zastąpić nie mogą, brakiem dziennika, w którym by były chronologicznie ujęte za-

---

[1]) OPA 593/34.

pisy wszystkich księgowanych pozycji, w końcu nieprzestrzeganiem chronologiczności zapisów w „kartotece głównej".

Na zarzuty skarg w tej mierze rozważył NTA, co następuje:

Protokoły badania ksiąg stwierdzają, że „ksiąg inwentarzowych nie prowadzono", a następnie przy omawianiu poszczególnych kont majątkowych zaznaczają, że „księgi inwentarzowej do tego rachunku nie prowadzono". O ile chodzi o całość księgowości stwierdzają te protokoły, że jest to „księgowość podwójna maszynowo-przebitkowa systemu „AGA", prowadzona na maszynach Elliott-Fisher z pomocniczą kartoteką kontokorentową, prowadzoną systemem maszynowo-przebitkowym na maszynach marki „Burroughs". Opis sposobu prowadzenia tej księgowości stwierdza dalej, że na podstawie źródłowych dowodów buchalteryjnych przeprowadza się dwukrotne księgowanie w kartotece głównej (uznanie i obciążenie właściwych rachunków), posiadającej karty, odpowiadające zasadniczym rachunkom, że prowadzone są konta zbiorowe, oraz konta szczegółowe dla kosztów fabrykacji i handlowych, na których codzienne sumy obrotów przenosi się na karty zbiorowe, że obroty dzienne na rachunkach kontokorentowych przenosi się na karty zbiorowe dłużników i wierzycieli, że poza tym prowadzona jest pisana księga główna, podręczne kontrole: wekslowa, magazynowa i składowa — że w końcu rachunek bilansu nie jest prowadzony.

Na przedstawione skarżącej wątpliwości oświadczyła ona, że inwentarze, odpowiadające § 39 kod. handl., corocznie sporządza i przedłożyła odpisy inwentarzy na 31 grudnia 1930 i 31 grudnia 1931, obejmujące nieruchomości, budynki, urządzenia i ruchomości różnego rodzaju. W tym stanie rzeczy uzasadnienia zaskarżonych decyzji, dotyczące kwestii inwentarza, nie są wystarczającym rozprawieniem się z zarzutami skarżącej — niemiecki kodeks handlowy bowiem nie tylko nie przepisuje prowadzenia księgi inwentarzowej, ale stanowi wyraźnie w § 41, że inwentarz może być bądź wpisany do przeznaczonej na to specjalnie księgi, bądź może być każdocześnie osobno zestawiony — w tym ostatnim wypadku inwentarze winny być zbierane i przechowane w kolejności. Zarówno więc brak księgi inwentarzowej, jak i spisywanie inwentarzy na „luźnych zestawieniach" nie naruszają przepisów tego kodeksu. Sama zaś treść inwentarzy i zgodność jej z przepisami kodeksu handlowego nie była przedmiotem ani wątpliwości władzy, ani uzasadnienia zaskarżonej decyzji. Czy zaś stwierdzone w protokołach badania ksiąg nieprowadzenie „ksiąg inwentarzowych" do poszczególnych kont było sprzeczne z zasadami prawidłowej księgowości, w szczególności z zasadami systemu obranego przez skarżącą, tego ani protokół, ani we-

zwanie do wyjaśnień, ani zaskarżona decyzja nie omawiają, a odnośne stwierdzenia protokołu nie są bliżej uzasadnione.

W kwestii braku dziennika chronologicznego skarżąca w odpowiedzi na dekret wątpliwości wyjaśniała, że kodeks handlowy nie przewiduje obowiązku prowadzenia takiego dziennika, że dalej prowadzi chronologicznie księgi: towarową przychodową, towarową rozchodową, i kasową z dziennym zamknięciem, że ponadto wyprowadza dzienne salda na innych rachunkach i że księgowość, przez nią prowadzona, daje możność ścisłego ustalenia stanu majątkowego przedsiębiorstwa. Z tymi wyjaśnieniami, podtrzymanymi w odwołaniach, władza pozwana nie rozprawiła się, w szczególności nie wyjaśniła, dlaczego prowadzone wedle twierdzeń skarżącej dzienniki towarowe i kasowe w łączności z całokształtem księgowości, prowadzonej niekwestionowanym co do zgodności z kodeksem handlowym, zwyczajami kupieckimi i prawidłami buchalterii systemem, wymagały jeszcze uzupełnienia ogólnym dziennikiem, którego prowadzenia zresztą niemiecki kodeks handlowy nie nakazuje.

W końcu, o ile chodzi o wypadki niechronologicznych zapisów w kartotece głównej, to skarżąca na wezwanie wyjaśniała je w sposób ogólnikowy, powołując się na zatwierdzenie bilansu w 4 miesiące po zamknięciu ksiąg oraz na rozbieżności w datach dowodów buchalteryjnych i wpisów, wynikające z różnic czasowych między wystawieniem dowodu (rachunków za dostawy, zleceń wypłaty do kasy) a ich wpłynięciem do spółki względnie uskutecznieniem wypłaty efektywnej, a o ile chodzi o postępowanie wymiarowe na rok podatkowy 1932 — twierdziła, że „zewnętrzne niechronologiczności są właśnie dowodem na to, że nasza księgowość bywa prowadzona chronologicznie i w myśl zasad kodeksu handlowego“, nie przytaczając żadnych konkretnych faktów na uzasadnienie tego paradoksalnego twierdzenia. Jeśli w tym stanie rzeczy władza pozwana w decyzji, dotyczącej wymiaru na r. 1932, uznała stwierdzone i w tak niedostateczny sposób przez skarżącą wyjaśnione niechronologiczności wpisów za wadę formalną, to nie dopatrzył się w tym NTA ani obrazy prawa, ani wadliwości postępowania. Niestosowanie się do ogólnie obowiązującego prawidła chronologiczności wpisów w księgach handlowych musiałoby być przez skarżącą wyjaśnione szczegółowo i konkretnie, ze wskazaniem poszczególnych wpisów i przyczyn dokonania ich w niewłaściwej kolejności — ogólnikowe i niejasne wyjaśnienia, których także i skargi nie precyzują w sposób należyty, nie mogły w tym wypadku wystarczyć.

Niemniej jednak — o ile chodzi o rok podatkowy 1931 — postępowanie należało uznać za wadliwe z innego powodu. Władza pozwana

bowiem, stosując błędnie przepis art. 50 ust. 5 ustawy, nie rozprawiła się z zarzutami odwołania, skierowanymi przeciw uznaniu ksiąg za nieprawidłowe, a powołanie się w decyzji, dotyczącej wymiaru dodatkowego na ten rok, tylko na stwierdzenia protokołu badania ksiąg bez wskazania, które z wyjaśnień, udzielonych na dekret wątpliwości oparty na tym protokole, i dlaczego uznane zostały za niedostateczne, nie jest wystarczające.

Z kwestią prawidłowości ksiąg łączy się kwestia pominięcia ofiarowanego przez skarżącą dowodu ze znawcy księgowości, imiennie wymienionego, na twierdzenie, że księgi są prawidłowe. W tej mierze władza pozwana uzasadniła odmowę przeprowadzenia tego dowodu tym, że ocena prawidłowości ksiąg handlowych w sprawach podatkowych należy do władz skarbowych — a ponadto, o ile chodzi o wymiar dodatkowy na r. 1931 — zaocznością z art. 50 ust. 5. Ten ostatni motyw — jak wyżej wywiedziono — nie jest wprawdzie słuszny, nie ma jednak z drugiej strony uzasadnienia podniesiony w skargach zarzut obrazy art. 60 ustawy o podatku dochodowym. Prawo powoływania świadków i znawców przyznane jest tym przepisem płatnikom w celu „stwierdzenia ściśle określonych okoliczności" — a więc w celu udowodnienia konkretnych faktów. Prawidłowość ksiąg nie jest faktem, lecz wynikiem oceny, wnioskiem logicznym, wysnutym z jednej strony z faktu prowadzenia tych ksiąg w pewien sposób, z drugiej strony z istniejących przepisów prawnych, zwyczajów kupieckich i prawideł księgowości. Stan faktyczny sposobu prowadzenia księgowości może być ustalony obiektywnie i wyczerpująco w prawidłowym postępowaniu przez władzę skarbową przy współudziale tak fachowych organów tej władzy, jak i samego podatnika względnie jego fachowych zastępców, bez współudziału biegłych. Druga grupa faktów — przepisy prawne, zwyczaje kupieckie i prawidła księgowości — mogłaby być przedmiotem dowodu ze znawców tylko w odniesieniu do powstałego między władzą a stroną sporu co do faktu istnienia pewnego określonego zwyczaju lub specjalnego prawidła (nie zaś, oczywiście, przepisu prawnego) — wysnucie natomiast wniosków z tych dwu grup faktów należy znowu wyłącznie do władzy orzekającej. Tak więc słuszne jest stanowisko władzy, że ocena ksiąg należy do władzy skarbowej i nie może być przedmiotem dowodu z biegłych, a gdy skarżąca w tym właśnie kierunku — a nie w kierunku istnienia prawideł czy zwyczajów, sankcjonujących wytknięte przez władzę nieprawidłowości prowadzonych przez skarżącą ksiąg — swój wniosek dowodowy sformułowała, uznał NTA zarzuty skarg w tej mierze za nieuzasadnione.

Z uznania ksiąg za nieprawidłowe na podstawie wyników ich zbadania — nie różniących się istotnie w odniesieniu do dwu badanych okre-

sów rachunkowych — wysnuła władza pozwana odmienne wnioski dla wymiaru dodatkowego na r. 1931 i dla wymiaru na r. 1932. Ten ostatni wymiar oparty został na księgach, jako materiale informacyjnym, i — jakkolwiek władza uznała księgowość za nie odpowiadającą wymogom art. 21 ustawy — ustalenie dochodu przeprowadzone zostało drogą doliczenia do zysku bilansowego pozycji niepotrącalnych. Wymiar dodatkowy na r. 1931 został dokonany z całkowitym pominięciem ksiąg na podstawie opinii rzeczoznawcy. Zarzuty skargi, skierowane przeciw temu sposobowi ustalenia dochodu za drugie półrocze 1930, uznał NTA za słuszne. Nieprawidłowość ksiąg, orzeczona, jak sama władza stwierdziła, na podstawie formalnych usterek, nie wyklucza jeszcze oparcia wymiaru podatku dochodowego na danych, dających się z tych ksiąg niespornie stwierdzić. Że księgowość skarżącej dane takie, wystarczające dla ustalenia dochodu, zawierała, to wynika tak ze stwierdzonego protokołem badania ksiąg sposobu ich prowadzenia i ich treści, jak i z faktu, że przy wymiarze na r. 1932 (jak zresztą i przy pierwotnym wymiarze na r. 1931) dochód na podstawie tych ksiąg został ściśle ustalony. Całkowite zatem pominięcie ksiąg jako materiału dowodowego i oparcie wymiaru na orzeczeniu rzeczoznawcy stanowią istotną wadliwość postępowania.

Wymiar natomiast na r. 1932, dokonany na podstawie ksiąg, wadliwości tej nie wykazuje, wobec czego także wadliwości w postępowaniu, dotyczące uznania przy tym wymiarze ksiąg za nieprawidłowe, nie są istotne. Skarga jednak, dotycząca tego wymiaru, podnosi także zarzuty merytoryczne przeciw zasadności niektórych dokonanych przy ustalaniu podstaw wymiaru doliczeń i te zarzuty NTA z kolei rozpatrzył.

Władza pozwana zatwierdziła doliczenie kwoty 14.807 zł 56 gr jako różnicy na amortyzacji butli tlenowych, uzasadniając to doliczenie tym, że skarżąca zastosowała do tych butli 10% stopę amortyzacji, wedle zaś orzeczenia znawcy stopa ta wynosi 5%. Skarga zarzuca brak opinii rzeczoznawcy. Akta jednak wykazują, że opinia taka istnieje i była skarżącej znana, a poprzedzona była opiniami dwu innych znawców, które były ze sobą w pewnych szczegółach sprzeczne. Wprawdzie opinie te zostały wydane w związku z postępowaniem wymiarowym na rok podatkowy 1931, jednak treść ich jest tego rodzaju, że nie można zasadnie twierdzić, by one były miarodajne jedynie dla stosunków istniejących w roku operacyjnym 1929/30, a nie mogły być zastosowane również przy ocenie zużycia tych samych przedmiotów w roku operacyjnym 1931. Skoro tedy istniały tego rodzaju orzeczenia znawców w aktach władzy wymiarowej i orzeczenia te były stronie znane — nie można z przepisu art. 6 ustawy o podatku dochodowym snuć wniosku, że powstały w następnym okresie

wymiarowym nowy spór między podatnikiem a władzą o to samo zagadnienie stopy amortyzacyjnej tych samych butli tlenowych wymagał nowego przesłuchania znawców, a nie mógł być rozstrzygnięty na podstawie orzeczenia już istniejącego. Zarzuty zatem co do tego doliczenia uznać należało za nieuzasadnione.

Ponadto doliczona została do podstaw wymiaru kwota 140.000 zł, przeniesiona przez skarżącą na konto różnicy kursów i wstawiona do pasywów bilansu na zasadzie przepisu art. 3 ustawy z 18 marca 1932 poz. 226 Dz. Ust. Wyłączenia tej kwoty z podstaw wymiaru domagała się skarżąca z powołaniem się na art. 4 tejże ustawy. Władza pozwana uzasadnia odmowę temu żądaniu 1) nazwą konta „Investitionskursdifferenz" zamiast „rachunek przejściowy różnic kursowych", 2) przeniesieniem na ten rachunek nie całej różnicy kursowej, która wynosiła 192.720 zł 71 gr, lecz części, przy czym reszta przeniesiona została na rachunek zysków i strat, 3) nieprzeniesieniem na tenże rachunek różnic kursowych, powstałych na innych rachunkach, lecz tylko różnicy na jednym rachunku inwestycyjnym firmy Svenska Aktiebolaget, 4) niezastosowaniem przepisu rozporządzenia min. z 2 lipca 1932 o procentowym przenoszeniu wszystkich różnic na rachunek przejściowy.

Uzasadnienie powyższe uznał NTA za nietrafne względnie niedostateczne. Art. 3 powołanej ustawy mówi o prawie przeniesienia różnic kursowych należności i zobowiązań w walutach obcych, niespłaconych w ciągu danego roku operacyjnego, na utworzony specjalnie na ten cel rachunek przejściowy różnic kursowych. Przepis ten oczywiście nie może być rozumiany w ten sposób, że utworzony na jego podstawie rachunek musi mieć nazwę „rachunek przejściowy różnic kursowych", lecz w ten sposób, iż rachunek ten ma mieć charakter rachunku przejściowego i skupiać w sobie różnice kursowe, w art. 3 wymienione. O istocie bowiem wpisów w księgach handlowych nie decyduje nazwa, lecz treść. Jeśli zaś rozporządzenie min. z 2 lipca 1932 poz. 604 Dz. Ust. wprowadziło nazwę „specjalnego rachunku przejściowego różnic kursowych", to przepis ten oczywiście nie mógł obowiązywać skarżącej przy sporządzaniu bilansu na 31.XII.1931, zatwierdzonego przez walne zgromadzenie 30 maja 1932, a więc przed wydaniem tego rozporządzenia.

Tak samo powołany wyżej przepis ustawy zezwala na przeniesienie różnic kursowych na rachunek przejściowy „w całości lub części" — skarżąca więc miała na podstawie tego przepisu prawo przenieść na ten rachunek sumę 140.000 zł, a nadwyżki nad tę sumę wykazać jako zysk bilansowy. Przepis rozporządzenia min. z 2 lipca 1932 o procentowym obliczeniu takiego częściowego przeniesienia oczywiście nie mógł być

skarżącej w chwili sporządzania bilansu znany, zresztą w wypadku, gdy chodziło o różnicę kursową powstałą na j e d n y m tylko rachunku, przepis, mający na celu równomierne traktowanie wszystkich rachunków, na których powstały różnice kursowe, nie miałby i tak zastosowania. Motyw w końcu, że różnice kursowe na innych rachunkach nie zostały zrównoważone rachunkiem przejściowym — wobec twierdzenia skarżącej w jej wyjaśnieniach, dotyczących tej kwestii, popartych wyciągiem z ksiąg, że różnice kursowe na innych rachunkach miały charakter efektywny i zgodnie z powołanym art. 3 zostały z końcem roku przeniesione z prowadzonego rachunku różnic kursowych w dobro rachunku strat i zysków, tak, że „niespłacona" w danym roku operacyjnym była tylko wykazana różnica na rachunku długoterminowej należności „Svenska Aktiebolaget" za dostarczone urządzenia fabryczne — nie stanowi dostatecznego rozprawienia się z zarzutami odwołania i w razie stwierdzenia zasadności twierdzeń faktycznych strony skarżącej byłby pod względem faktycznym i prawnym nieuzasadniony. W tym punkcie więc dotknięte jest postępowanie istotną wadliwością.

Z tych wszystkich powodów NTA uchylił w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) zaskarżone orzeczenia.

1733.

PODATEK DOCHODOWY.

Ulgi dla nowowznoszonych budowli: Przebudowa mieszkalnych pomieszczeń; przeróbki w celu dostosowania takich pomieszczeń do wymogów pewnej stopy życiowej[1]).

Ani przebudowa, mająca na celu tylko zmianę przeznaczenia istniejących już mieszkalnych pomieszczeń, ani gruntowne naprawy i przeróbki takich pomieszczeń w celu dostosowania ich do wymogów pewnej stopy życiowej nie są równoznaczne z budową nowych domów w myśl art. 29 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust.[2]).

Wyrok NTA z 28 kwietnia 1936 l. rej. 5179/33 w sprawie dra Zygmunta Kleinberga przeciw Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie ulg w podatku dochodowym z tytułu nowowzniesionej budowli.

---

[1]) Por. OPA 1511/36 i n.

[2]) Odpowiednikiem tego przepisu jest art. 5 ustawy z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust.

. . . Spór sprowadza się do zagadnienia, czy władza trafnie oceniła stan faktyczny sprawy pod kątem widzenia przepisu art. 29 rozporządzenia z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust., w szczególności czy trafny jest wysnuty przez pozwaną władzę ze stanu faktycznego wniosek, iż w danym wypadku roboty, dokonane w nabytych budynkach przez skarżącego, mają charakter kapitalnego remontu, nie zaś przebudowy w rozumieniu powołanego przepisu.

Z wykazanych przez skarżącego kosztów dokonanych robót w kwocie 59.607,67 zł władza tylko część w kwocie 9.143,60 zł, odpowiadającą kosztom dobudowy pokoju w oficynie, uznała za potrącalną z ogólnego dochodu, odrzucając dalsze żądanie skarżącego. W odpowiedzi na skargę władza wywodom skarżącego przeciwstawia argument, że z brzmienia art. 29 powyższego rozporządzenia wynika, iż dobudowy, nadbudowy i przebudowy oraz wykończenie rozpoczętych domów traktuje się tylko wówczas na równi z budową nowych domów, o ile przez dokonanie robót powstają nowe lokale mieszkalne, że przeto zmiana tylko przeznaczenia istniejących już mieszkalnych pomieszczeń, jak to miało miejsce w rozpoznawanym wypadku, przez przebudowę sieni na pokój i przez zmianę werandy, która była pomieszczeniem otwartym, skutkiem oszklenia na pomieszczenie zamknięte — nie jest równoznaczna z budową nowych domów w rozumieniu powołanego przepisu rozporządzenia o rozbudowie miast. Władza stwierdza ponadto w odpowiedzi, że oba domy, tj. tak dom frontowy, jak i oficyna były przed dokonaniem remontu zamieszkane i że tylko w oficynie powstał wskutek dobudowy nowy pokój mieszkalny, dla którego jedynie przyznano ulgi.

NTA uznał powyższe stanowisko pozwanej władzy za uzasadnione.

Wbrew zarzutom skargi stan faktyczny, ujawniony w aktach, daje wystarczającą podstawę do oceny sprawy pod kątem widzenia miarodajnego w danym wypadku przepisu art. 29 cyt. rozporządzenia i nie wymaga bynajmniej uzupełnienia, a wnioski, wysnute przez władzę z tego stanu faktycznego, nie są sprzeczne z aktami.

O ile chodzi o meritum sprawy, to należy stwierdzić, że frontowy dom murowany został, po nabyciu go przez skarżącego, poddany w części, zajętej na mieszkanie przez skarżącego, gruntownym naprawom oraz przeróbkom. Z rodzaju dokonanych robót wynika, że miały one na celu nie tylko doprowadzenie mieszkania, które, jak twierdzi skarga, było „zdezelowane", do dobrego stanu, lecz głównie doprowadzenie do stanu, odpowiadającego wymogom pewnej stopy życiowej. Świadczą o tym największe cyfrowo pozycje wydatków, figurujące w zestawieniu kosztów remontu. Należą np. do takich wydatków: a) założenie instalacji central-

nego ogrzewania kosztem 6.500 zł, b) założenie instalacji wodociągowej kosztem 5.200 zł, c) wykonanie kanalizacji domowej kosztem 2.800 zł, d) założenie instalacji gazowej kosztem 3.300 zł, e) założenie instalacji światła elektrycznego kosztem 830 zł, f) ułożenie posadzek deszczułkowych dębowych kosztem 2.172,48 zł.

Jest oczywiste, że wszystkie powyższe itp. roboty, wykonane w istniejącym mieszkaniu, nie mogą być w żadnym razie uznane za „przebudowy" w rozumieniu przepisu art. 29. W szczególności jeśli chodzi o przeróbki, dokonane w sieni, to władza trafnie zaznacza w odpowiedzi na skargę, że przeróbki takie nie mogą być uznane za przebudowę w myśl powyższego przepisu, skoro nie może być w danym wypadku mowy o powstaniu nowego lokalu mieszkalnego, lecz tylko o zmianie przeznaczenia już istniejącego lokalu mieszkalnego.

Nie jest trafny zarzut skargi, że zaświadczenie właściwej władzy budowlanej, kwalifikujące dokonane roboty jako przebudowę, było dla władz skarbowych wiążące. Ocena bowiem stanu faktycznego pod kątem widzenia odnośnych przepisów należy z natury rzeczy do tej władzy, która te przepisy stosuje. Ocena zatem władzy budowlanej, czy uskutecznione roboty stanowią przebudowę, nie była dla pozwanej władzy wiążąca (por. wyrok NTA z 5 czerwca 1935 l. rej. 1807/32, Zb. wyr. nr 1091 S[1])).

Z wszystkich powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

Wyrok powyższy, moim zdaniem, nie nastręcza wątpliwości prawnych. Przywileje, będące odchyleniem od ogólnych postanowień prawnych, nie dopuszczają interpretacji rozszerzającej. Z tego powodu ulgi podatkowe, przyznane nowym budynkom i przebudowom, wymagają interpretacji ścisłej tak pod względem formalnym, jak faktycznym. Także władze skarbowe nie mogą być bez wyraźnego odmiennego postanowienia pozbawione swej kompetencji prawnej do ocenienia, czy istnieją w całej pełni warunki faktyczne, wymagane przez ustawę dla udzielenia zwolnień podatkowych. Granica między gruntownym remontem a przebudową budynku nie jest ściśle określona i musi być w razie wątpliwości ustalona przez uznanie władzy. Względy prawne i społeczne wymagają, aby to uznanie utrzymywało się w wąskich ramach, gdyż inaczej otwarłoby się szerokie pole dla uprzywilejowanych przeróbek starych budowli i ruder, zamiast zupełnego odnowienia i uporządkowania ulic i miast.

Prof. Stanisław C[illegible]

[1]) OPA 1383/36.

1734.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obowiązek podatkowy w przypadku nielegalnego istnienia przedsiębiorstwa[1]). — Przedsiębiorstwo kredytu krótkoterminowego, prowadzone bez koncesji — obowiązek podatkowy[2]).

1. Prowadzenie przedsiębiorstw, opartych na przestępstwie lub zabronionych przez prawo, nie może stwarzać obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego.

2. Prowadzenie domu bankowego bez przepisanej koncesji nie stwarza podstawy do nabycia świadectwa przemysłowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 19 grudnia 1936 3 K. 1616/36.

Kasacja oskarżonych Jakuba i Artura H. zarzuca zaskarżonemu wyrokowi obrazę: a) art. 3 i 640 § 1 k.p.k. oraz art. 113 ustawy o podatku przemysłowym przez nieumorzenie postępowania i rozpoznanie sprawy, pomimo braku prawidłowego orzeczenia karnego zastępującego akt oskarżenia; b) art. 360 i 379 k.p.k. w związku z art. 178 Ordynacji Podatkowej przez brak należytego ustalenia, by oskarżony Jakub H. brał udział w prowadzeniu przedsiębiorstwa, przez nieustalenie znamion przestępstwa co do każdego z poszczególnych wchodzących w grę lat; przez brak należytego ustalenia, że przedsiębiorstwo, prowadzone przez oskarżonych, miało cechy domu bankowego, wreszcie przez uznanie obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego od nielegalnego przedsiębiorstwa; c) ponowną obrazę tychże przepisów przez pominięcie ustalenia podmiotowych znamion czynu i nierozważenie sprawy pod kątem widzenia błędu z art. 20 k. k. i art. 165 p. c) Ordynacji Podatkowej oraz przez orzeczenie zastępczej kary aresztu.

Kasacja oskarżonego Szyi H. wskazuje na obrazę: a) art. 178 Ordynacji Podatkowej w związku z art. 360 i 379 k. p. k. przez błędne ustalenie, że przedsiębiorstwo oskarżonego było domem bankowym lub w ogóle przedsiębiorstwem bankowym oraz przez uznanie obowiązku wykupienia świadectwa przemysłowego dla przedsiębiorstwa niekoncesjonowanego a więc nielegalnego, wreszcie przez ustalenie dokonywania operacji bankowych w latach 1932—1934 na podstawie kilku sporadycz-

---

[1]) Por. OPA 1664/37, 1701/37.

[2]) Por. OPA 1664/37.

nych wypadków, zaszłych zresztą w okresie poprzedzającym okres krytyczny i nie posiadających cech prowadzenia przez oskarżonych przedsiębiorstwa bankowego; b) art. 162 § 2 Ordynacji Podatkowej przez zamianę kary pieniężnej na areszt zastępczy; c) art. 20 k. k. przez niezastosowanie tego przepisu ustawy; d) art. 54 k. k. przez przyjęcie jako okoliczności obciążającej nieistniejącej szkody społecznej, spowodowanej prowadzeniem przez oskarżonych uchylającego się od kontroli skarbowej przedsiębiorstwa.

SN zważył, co następuje:

W aktach sprawy znajduje się orzeczenie karne Urzędu Skarbowego we Włocławku z 26 kwietnia 1934 zastępujące stosownie do art. 201 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) i art. 641 § 3 k. p. k. prawomocny akt oskarżenia i zawierające oznaczenie osób oskarżonych, a to Jakuba, Szyi i Artura H., tudzież dokładne określenie zarzucanego im czynu, czyni więc ono zadość istotnym wymogom prawidłowego aktu oskarżenia. Okoliczność, że w orzeczeniu karnym orzeczono solidarną karę pieniężną, zamiast kar odrębnych, nie pozbawia orzeczenia karnego cech prawomocnego aktu oskarżenia i nie powoduje braku skargi uprawnionego oskarżyciela, skoro przepis art. 2 k.p.k. ma na względzie brak materialnej woli ścigania, wyrażonej przez uprawnionego oskarżyciela, a nie formalne usterki aktu oskarżenia, ile że skarga jako materialna wola ścigania jest w rozumieniu art. 2 k.p.k. przesłanką procesu, a nie zewnętrzna postać tej skargi (uchwała całej Izby Karnej Zb. orz. 5/31).

Fakt wadliwego doręczenia wspomnianego orzeczenia karnego wszystkim trzem oskarżonym, wymienionym na dowodzie doręczenia łącznie, zamiast każdemu z nich oddzielnie, jest bez wszelkiego znaczenia dla sprawy, gdyż oskarżeni we właściwym czasie złożyli żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego; żądanie przeto kasacji umorzenia postępowania na mocy art. 3 k.p.k. z powodu braku skargi uprawnionego oskarżyciela jest bezpodstawne.

Natomiast kasacje wszystkich trzech oskarżonych trafnie podnoszą, że ustawa z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym (poz. 716/34 Dz. Ust.) i Ordynacja Podatkowa (poz. 134/36 Dz. Ust.) mają na względzie przedsiębiorstwa legalnie prowadzone, przedsiębiorstwa rozwijające określoną działalność gospodarczą, przedsiębiorstwa zaś oparte na przestępstwie lub zabronione przez prawo nie są przedsiębiorstwami w rozumieniu gospodarczym i w rozumieniu powołanych ustaw, lecz stanowią wykonywanie przestępnej lub zabronionej przez prawo działalności. To też prowadzenie takich przedsiębiorstw ulega karom w ustawach

przewidzianym, a przedsiębiorstwa takie ulegają zamknięciu, wobec czego prowadzenie ich nie może stwarzać obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego, upoważniającego do prowadzenia przedsiębiorstwa, lecz przeciwnie w razie złożenia dotyczącej deklaracji władza skarbowa musiałaby wydania świadectwa przemysłowego odmówić.

Według art. 1, 3, 7 i 8 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 marca 1928 o prawie bankowym poz. 321 Dz. Ust. prowadzenie przedsiębiorstw bankowych, a w szczególności także domów bankowych, wymaga uprzedniego zezwolenia (koncesji) Ministra Skarbu, chyba że już w dacie wejścia w życie prawa bankowego przedsiębiorstwo prawnie istniało (art. 105 pr. bank.).

Sąd uznając, że oskarżeni w latach 1932—1934 prowadzili dom bankowy, zarazem ustalił, że oskarżeni nie uzyskali wymaganej przez ustawę koncesji.

Gdyby więc nawet ustalenia Sądu co do charakteru przedsiębiorstwa oskarżonych jako domu bankowego były prawidłowe, to i tak przedsiębiorstwo to jako niekoncesjonowane, a więc nielegalne i przestępne (art. 27 pr. o wykr.) nie stwarzałoby podstawy do nabycia świadectwa przemysłowego, a tym samym oskarżeni nie mogliby ponosić odpowiedzialności za niewykupienie świadectwa przemysłowego, tj. za zaniechanie czynności, której dokonać bez koncesji nie mogli.

Ustalenia zaskarżonego wyroku, wskazujące poza wypadkami kredytu wekslowego i dyskonta weksli kilka innych w ciągu kilku lat sporadycznych wypadków, mogących mieć charakter operacji bankowych, nie są jednakże wystarczające do uznania przedsiębiorstwa oskarżonych za potajemne przedsiębiorstwo kredytowe w rozumieniu cyt. rozp. z 17 marca 1928 o prawie bankowym[1]).

Ponieważ ustawa o podatku przemysłowym nie daje żadnej podstawy do pociągnięcia oskarżonych do odpowiedzialności, gdyż zarobkowe pożyczanie własnych pieniędzy nie podpada ani pod pojęcie przedsiębiorstwa handlowego w postaci jakiejkolwiek instytucji kredytowej, ani pod pojęcie zajęcia przemysłowego w postaci przedsiębiorstwa handlowego, przeto należy oskarżonych uniewinnić w myśl p. a) art. 516 k.p.k.

1. Wśród przedsiębiorstw nielegalnych należy rozróżnić takie, które zewnętrznie mają wszelkie znamiona legalności i działają jawnie i otwarcie, ukrywając nielegalność swej działalności pod pozorami działalności gospodarczej dozwolonej, oraz takie, które są całkowicie zakonspirowane, znane tylko najbliższemu kółku współpracowników i klientów i na zewnątrz nie ujawniają w ogóle prowadzenia jakiejkolwiek

---

[1]) Por. OPA 1669/37.

działalności gospodarczej. Z drugiej strony należy rozróżnić nielegalność bezwzględną, a więc działalność gospodarczą wypełniającą istotę przestępstwa powszechnego prawa karnego (np. zarobkowe popełnianie przestępstw wymienionych w art. 175—186, 191, 208—211, 260, 293 k. k.) od działalności, której nielegalność jest tylko względna, a więc, która jest w zasadzie dopuszczalna, ale uzależniona od pewnych warunków lub ograniczona do pewnych osób.

Dla zastosowania przepisów prawnych, dotyczących podatku przemysłowego, potrzebne jest — ale też i wystarczające — stwierdzenie prowadzenia handlowego, przemysłowego lub innego na zysk obliczonego przedsiębiorstwa, względnie wymienionego w ustawie zajęcia przemysłowego lub samodzielnego wolnego zajęcia zawodowego. Przesłanką zatem obowiązku podatkowego w zakresie podatku przemysłowego jest działalność gospodarcza, nosząca cechy zarobkowe, a objawiająca się na zewnątrz w jakiejkolwiek normalnej formie organizacyjnej handlowej, przemysłowej lub zawodowej. Wynika stąd trafna zasada, wypowiedziana przez SN w wyroku z 4 maja 1936 (OPA 1664/37), że „przepisy ustawy o podatku przemysłowym dotyczą rzeczywistego, faktycznego prowadzenia przedsiębiorstwa zarobkowego (handlowego lub przemysłowego) bez względu na to, czy zostały dochowane formalności, które warunkują prawny byt przedsiębiorstwa". Innymi słowy, dla zakresu podatkowego miarodajna jest tylko rzeczywistość gospodarcza, bez względu na jej prawne ugruntowanie.

Wychodząc z tych zasad dojść należy do wniosku, że przedsiębiorstwa zarobkowe, prowadzone jawnie, biorące udział w normalnym życiu gospodarczym i konkurujące z innymi, muszą być uważane za podlegające normalnemu opodatkowaniu bez względu na to, że za tą ich zewnętrzną formą ukrywała się nielegalna lub przestępna działalność. Nie może zatem być przedmiotem ustaleń władzy podatkowej jako nieistotne dla kwestii obowiązku podatkowego, czy np. handel towarowy, prowadzony w sklepie lub ze straganu, ma za przedmiot towary kradzione lub przemycane, lub też czy drukarnia drukuje fałszywe banknoty lub papiery wartościowe, tak samo, jak nie jest istotna dla zwolnienia od podatku domu bankowego, wyszynku trunków, handlu lekami itp. okoliczność, że ujawniony zostanie brak lub wygaśnięcie koncesji. Ujawnienie więc takich i tym podobnych momentów nie może uzasadniać braku odpowiedzialności za niewykupienie należytego świadectwa przemysłowego na tego rodzaju przedsiębiorstwa lub zajęcia zarobkowe. Odmienne stanowisko prowadziłoby do uprzywilejowania tego rodzaju działalności zarobkowej w stosunku do działalności legalnej. Ani kontrola legalności działalności zarobkowej przedsiębiorstwa, ani represja wobec działalności nielegalnej nie należą do zakresu wymiaru podatków i władze podatkowe nie mają formalnej legitymacji ani obowiązku kontrolowania w tym kierunku przedsiębiorstw, będących podmiotami podatku przemysłowego, ani dokonane przez podatnika przy prowadzeniu opodatkowanego przedsiębiorstwa przestępstwa nie mogą uchylać zastosowania materialnych przepisów ustawy podatkowej do jego działalności.

Uchylają się natomiast od zastosowania przepisów prawa podatkowego prowadzone nawet w sposób zarobkowy i zorganizowane handlowo działalności bezwzględnie przestępne, nie ujawniające się na zewnątrz w żadnej gospodarczej formie przedsiębiorczości legalnej i dozwolonej. Całkowicie zakonspirowana tajna fabryczka fałszywych monet, organizacja handlu żywym towarem itp. nie podlegają podatkowi — jednak nie tyle dla swej zbrodniczej treści, ile dla braku zewnętrznej formy przedsiębiorstwa zarobkowego, decydującej o opodatkowaniu. Statek piracki (art. 260 k. k.)

nie będzie potrzebował świadectwa przemysłowego z cz. II. lit. B taryfy, jeśli na zewnątrz będzie uchodził za jacht prywatny — natomiast jego charakter piracki nie zwolni go od wykupienia świadectwa, jeśli będzie ucharakteryzowany na normalny statek handlowy.

Dlatego nie można uznać za trafny motywu omawianego wyroku, że „gdyby nawet ustalenia sądu co do charakteru przedsiębiorstwa oskarżonych jako domu bankowego były prawidłowe, to i tak przedsiębiorstwo to... nie stwarzałoby podstawy do nabycia świadectwa przemysłowego". Przeciwnie, gdyby przedsiębiorstwo nosiło zewnętrzne znamiona normalnego domu bankowego, podlegałoby oczywiście obowiązkowi podatkowemu, a władza podatkowa ani nie miałaby w przepisach podatkowych podstawy do badania, czy dom bankowy jest prowadzony na zasadzie prawidłowej koncesji, ani tym mniej do zwalniania go od podatku, gdyby stwierdziła brak koncesji. Postępowanie w tej mierze należy do innych władz, a skutki prawne regulowane są innymi przepisami prawnymi.

2. Końcowy ustęp wyroku, aczkolwiek in concreto słuszny (por. glosę OPA 1669/37), nasuwa jednak pewne uwagi ogólne. Określenie danej działalności jako „zarobkowe pożyczanie własnych pieniędzy" mogłoby wskazywać na to, że operowanie w danym razie własnym kapitałem ma znaczenie istotne dla oceny charakteru działalności. Tak jednak nie jest. Istotny jest wyłącznie moment zarobkowości, jako wymóg ustalony tak w prawie handlowym, jak i w ustawie o podatku przemysłowym. Ustalenie granicy między zarobkowym pożyczaniem pieniędzy a fruktyfikowaniem kapitałów pieniężnych w sposób niezarobkowy nie jest in abstracto łatwe. Życiowo natomiast granica między zarobkowaniem wypożyczanym kapitałem a rentierstwem jest zupełnie wyraźna. Zarobkujący jest ruchliwy, przedsiębiorczy, skłonny do ryzyka, poszukuje lokat krótkoterminowych, dąży do zwiększenia obrotu kosztem nawet pewności, nastawienie jego jest wybitnie czynne. Rentier szuka lokaty pewnej, długoterminowej, bez ryzyka i czynnej pracy, nastawienie jego jest zasadniczo bierne. Praktycznie więc znamię zarobkowości da się najczęściej niespornie ustalić — i to znamię wystarcza. Oparcie danej działalności na własnym kapitale jest nieistotne. Najpierw stwierdzić trzeba, że — o ile chodzi o banki — starszą i bardziej podstawową funkcją banków jest dostarczanie kredytu gospodarstwom prywatnym i publicznym, niż pośrednictwo między poszukującym lokaty kapitałem a potrzebującymi kredytu. Nawet całkowite oparcie banku na własnym kapitale nie odbierałoby mu w niczym charakteru przedsiębiorstwa bankowego. Z drugiej strony nawet i rentier operuje niejednokrotnie kapitałem pożyczonym. Jeśli urzędnik, właściciel nieruchomości, adwokat czy inżynier korzysta z nadarzającej się sposobności uzyskania taniego kredytu i ulokowania uzyskanego tą drogą kapitału na wyższy procent — to ta okoliczność sama przez się nie kwalifikuje jeszcze jego działalności jako zarobkowej. To samo robi każdy, kto uzyska tani kredyt budowlany i buduje dom dochodowy, licząc na to, że dochód z komornego będzie procentowo wyższy od kosztów pożyczki. Oparcie więc na własnym czy na pożyczonym kapitale działalności natury finansowej nie decyduje o zarobkowym lub niezarobkowym charakterze tej działalności. Trudno byłoby zresztą uzasadnić wprowadzenie tego kryterium wyłącznie do sfery operacji finansowych. Wszak każde przedsiębiorstwo czy zajęcie, podlegające podatkowi przemysłowemu, może być oparte na własnym kapitale albo na kredycie i okoliczność ta nigdy nie decyduje o kwalifikacji podatkowej danego przedsiębiorstwa czy zajęcia. Większość wolnych zajęć zawodowych, pokaźny odsetek rzemiosła, drobnego przemysłu i handlu opiera się na własnym kapitale, a i wśród wielkich przemysłowców i kupców

spotkać można jeszcze i teraz takich, których dewizą jest unikanie wszelkiego — tak czynnego, jak biernego — kredytu. Skoro w tych wszystkich wypadkach kwestia pochodzenia kapitału zakładowego czy obrotowego nie ma dla sfery podatkowej żadnego znaczenia, nie można tej kwestii nadawać wagi decydującej przy ocenie charakteru zarobkowego „przedsiębiorstwa pożyczania pieniędzy".

J. Pomianowski

1735.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Odpłatne dostarczanie wody kopalnianej jako odrębne przedsiębiorstwo — obowiązek podatkowy.

Woda, wydobywana z kopalni, nie stanowi ubocznego produktu kopalnianego, lecz odpłatne dostarczanie jej różnym okolicznym odbiorcom stanowi odrębne przedsiębiorstwo i stwarza w myśl art. 1 i 13 ustawy o podatku przemysłowym obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 17—27 kwietnia 1936 3 K. 6/36.

Prokurator Sądu Okręgowego w Katowicach, opierając się na przepisach art. 511 lit. „a" oraz art. 514 lit. „a" k. p. k., zarzuca wyrokowi, którym uniewinniono oskarżonego z zarzutu oskarżenia o przestępstwo z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym, nieprawidłowe zastosowanie ustawy z powodu mylnej wykładni postanowień tejże ustawy i wywodzi, że nie jest słuszny pogląd Sądu wyrokującego, że instalacja wodociągowa stanowiła konieczną część urządzenia w prowadzeniu przedsiębiorstwa górniczego, ile że tym koniecznym urządzeniem było tu tylko urządzenie do pompowania wody, by chronić kopalnię przed zalewem wody, a nie urządzenie wodociągowe, oraz że w myśl ustawy podlegają opodatkowaniu przedsiębiorstwa obliczone na zysk, a gdy Sąd ustalił, że urządzenie wodociągowe miało na celu oczyszczenie wody i rozprowadzenie wody, za które przedsiębiorstwo górnicze pobierało od odbiorców wody odnośne należności, to tym samym Sąd stwierdził charakter przedsiębiorstwa na zysk obliczonego, a w tych warunkach Sąd uniewinniając oskarżonego z zarzutu oskarżenia i to wbrew wykładni, zawartej w poprzednio zapadłym w tej sprawie wyroku SN, ocenił sprawę błędnie pod względem prawnym, z obrazą art. 536 k. p. k.

SN zważył w sprawie niniejszej, co następuje:

1) Art. 536 k. p. k. stanowi, że zawarta w wyroku SN wykładnia ustawy wiąże w danej sprawie sąd, któremu sprawę przekazano. Przepis ten ma charakter bezwzględny, jako dotyczący samej istoty postępowania kasacyjnego i zastosowanie tego przepisu jest niezależne od tej czy innej formy i granic kasacji. Aczkolwiek zatem w art. 511 k. p. k. nie jest wymieniony art. 536 k. p. k., to jednak uznać należy, że zarzut odstąpienia przez sąd wyrokujący od wykładni ustawy, zawartej w orzeczeniu SN, powziętym w tejże sprawie, jest zarzutem ulegającym rozpoznaniu w trybie kasacyjnym również w przypadkach kasacji ograniczonej ramami art. 511 k. p. k.

2) W orzeczeniu z 30 kwietnia 1935, zapadłym w sprawie niniejszej, SN wyjaśnił, że za konieczne urządzenie kopalniane może być uznane tylko urządzenie służące do pompowania wody celem zabezpieczenia kopalni przed zalewem, nie zaś urządzenia wodociągowe przeznaczone do dostarczenia wody do picia. Nie ma tu również zastosowania przepis art. 13 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym, gdyż woda, wydobywana z kopalni, nie stanowi ubocznego produktu kopalnianego, a poza tym w danym razie nie chodzi o urządzenie wypompowania wody, lecz o urządzenie oczyszczenia i rozprowadzenia jej do sąsiednich gmin. Wykładnię powyższą należy rozumieć w tym sensie, że jeżeli nie stanowi odrębnego przedsiębiorstwa dostarczanie bezpłatne wody okolicznym gminom, to w każdym razie odrębnym przedsiębiorstwem, obliczonym na pokrycie części kosztów, jest odpłatne dostarczanie wody różnym okolicznym odbiorcom. Niesłusznie zatem i wbrew wykładni SN, nie dopatrzył się Sąd wyrokujący cech odrębnego przedsiębiorstwa w rozprowadzaniu wody poszczególnym odbiorcom za określoną opłatą i w tej mierze zarzut obrazy art. 536 k. p. k. jest zasadny, a obowiązek wykupienia świadectwa przemysłowego w tej części znajduje oparcie w przepisach art. 1 i 13 ustawy o podatku przemysłowym.

3) Sąd wyrokujący, nie ustaliwszy cech przedmiotowych czynu, nie wszedł w rozpoznanie podmiotowej winy oskarżonego. Ustalił jednak Sąd, że urządzenia wodociągowe istnieją od 1900 r. i od tego czasu zaopatrują sąsiednie gminy bezpłatnie, zgodnie z umowami, zawartymi przy zakładaniu kopalni i że przedsiębiorstwo wykupywało i wykupuje świadectwo przemysłowe pierwszej, a zatem najwyższej kategorii. W świetle tych prawidłowo powziętych ustaleń nic nie przeszkadza przyjęciu w postępowaniu oskarżonego znamion niezawinionego błędu faktycznego, jak na to wskazywał już SN w swoim poprzednim orzeczeniu w sprawie niniejszej, błędu, polegającego na mylnym niedopatrzeniu się cech odrębnego przedsiębiorstwa w charakterze i zakresie urządzenia wodociągowego. Jest to

tzw. błąd prawny, oparty na błędzie co do faktu i dotyczy okoliczności, należącej do istoty czynu.

4) W tym stanie rzeczy, gdy w czynie oskarżonego nie ma podmiotowych znamion przestępstwa, należało, mimo obrazy art. 536 k. p. k. i wadliwego ustalenia braku przedmiotowych cech, uznać uniewinniający wyrok za słuszny i kasację Prokuratora oddalić (art. 518 p. 1 k. p. k.).

1736.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wytłaczanie oleju jako przemysł domowy, wolny od podatku.

Wytłaczanie oleju jest zbliżonym do przemysłu ludowego działem przemysłu domowego (art. 1 ust. 3 ustawy z 31 lipca 1924 poz. 778 Dz. Ust.), a przeto ma tu zastosowanie p. 11 art. 3 ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 27 października 1936 2 K. 950/36.

...Kasacja słusznie stwierdza, iż eksploatacja olejarni nie jest rzemiosłem, gdyż mechaniczne wytłaczanie oleju nie wymaga żadnych fachowych wiadomości, wymaganych od osób trudniących się rzemiosłem, dlatego też art. 142 prawa przemysłowego olejarni w liczbie rzemiosł nie wymienia, wytwarzanie zaś przedmiotów użytkowych w celach zbytu na rachunek własny, o ile wytwarzanie to odbywa się obok głównego zajęcia domowego lub zawodowego i nie ma cech rzemiosła, jest przemysłem domowym, przewidzianym w ust. 3 art. 1 ustawy z 31 lipca 1924 o popieraniu przemysłu ludowego. Nie jest to, jak słusznie twierdzi kasacja, przemysł ludowy w ścisłym znaczeniu tego słowa, ale zbliżony do niego dział przemysłu domowego, który powołana ustawa popiera na równi z przemysłem ludowym, dlatego też ma doń, wbrew twierdzeniu kasacji, zastosowanie p. 11 art. 3 ustawy o podatku przemysłowym.

Z tych zasad kasacja nie zasługuje na uwzględnienie.

1737.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obrót przedsiębiorstw ekspedycyjnych i przewozowych — wpływy za przechowanie towarów na składzie, stawka podatku.

Obrót przedsiębiorstw, określonych w p. 5 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) obejmuje nie tylko wynagrodzenia, pobierane za czynności, wypełniające najściślej pojęcie danego przedsiębiorstwa, ale także za takie czynności, które wykraczają poza powyższy zakres, byleby one były wykonywane w związku z zasadniczą działalnością przedsiębiorstwa.

Wyrok NTA z 3 czerwca 1936 l. rej. 937/34 w sprawie firmy: W. Węgiełek i Sp. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Firma: W. Węgiełek i Sp. w Warszawie zaskarżyła do NTA decyzję Komisji Odwoławczej z 26 września 1933, dotyczącą wymiaru podatku od obrotu za rok 1932. W skardze kwestionuje skarżąca decyzję zaskarżoną, o ile nią przy wymiarze podatku wyodrębniono kwotę 57.653 zł, uzyskaną z wpływów za przechowanie towarów na składzie, i zastosowano do tej kwoty 2% stawkę podatkową.

NTA rozważył, co następuje:

Art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. uważać każe za obrót w przedsiębiorstwach komisowych, pośrednictwa handlowego, w przedsiębiorstwach ekspedycyjnych oraz w przedsiębiorstwach przewozowych i komunikacyjnych sumę prowizji, komisowego oraz wszelkich innych wynagrodzeń za wykonane świadczenia i usługi.

W związku z powyższym postanowieniem ustawy wyjaśnia rozporządzenie wykonawcze do ustawy poz. 406/32 Dz. Ust. w § 25[1]), na który się obie strony powołują, iż podlegający opodatkowaniu obrót przedsiębiorstw ekspedycyjnych, przewozowych i komunikacyjnych stanowią wszelkie wynagrodzenia za świadczenia i usługi, uskutecznione w granicach zawartych z klientami umów.

Z cyt. przepisów prawnych wynika, że obrót przedsiębiorstw, określonych w p. 5 art. 5 jest ujmowany szeroko, tak, iż należy podciągnąć pod obowiązek podatkowy, oparty na tymże postanowieniu ustawy, nie tylko

---

[1]) Obecnie § 26 rozp. wykon. poz. 649/36 Dz. Ust.

wynagrodzenia, pobierane przez przedsiębiorstwo za czynności, wypełniające najściślej pojęcie danego przedsiębiorstwa, w danym wypadku przedsiębiorstwa ekspedycyjno-przewozowego, ale także za czynności, które wykraczają poza powyższy zakres, byleby te czynności wykonywane były w związku z zasadniczą działalnością przedsiębiorstwa.

W rozpoznawanej sprawie chodzi o pozycję obrotu z tytułu wynagrodzenia, pobieranego za przechowanie towarów na składzie, przez przedsiębiorstwo określone jako biuro przewozowo-ekspedycyjne.

Jak to wynika z motywów zaskarżonej decyzji, pozwana władza, wyodrębniając powyższą pozycję z obrotu, poddanego stawce podatkowej, przewidzianej w art. 7 A p. 11 dla obrotów przedsiębiorstw ekspedycyjnych i przewozowych (art. 5 p. 5), powołuje się jedynie na fakt, iż pozycja ta osiągnięta została z wpływów za przechowywanie towarów na składzie, nie przytacza jednak żadnych okoliczności faktycznych, które by uzasadniły wniosek, iż czynności odnośne wykraczają w konkretnym przypadku poza zakres przedsiębiorstwa ekspedycyjno-przewozowego.

Należy jednak stwierdzić, że władza wymiarowa, poddając pewną grupę czynności zarobkowych przedsiębiorstwa płatnika opodatkowaniu wyższą stawką, aniżeli to ustawa o podatku przemysłowym przewiduje dla obrotów przedsiębiorstwa, pokrytego świadectwem przemysłowym, wykupionym przez płatnika, obowiązana jest w przód ustalić kategorię przedsiębiorstw, pod jaką należałoby podciągnąć działalność danego przedsiębiorstwa, składającą się na odnośną grupę czynności, w myśl postanowień taryfy, stanowiącej załącznik do ustawy o podatku przemysłowym. Bez takiego bowiem ustalenia domniemanie prawne przemawia za tym, iż dane czynności zarobkowe płatnika objęte są podstawową działalnością przedsiębiorstwa.

W tym stanie rzeczy NTA uznał, iż postępowanie przed pozwaną władzą dotknięte jest istotną wadliwością....

Przechowanie rzadko występuje w formie czynności odosobnionej, najczęściej wiąże się ściśle z czynnościami prawnymi innego rodzaju, w szczególności z umową przewozu i ekspedycji.

Jest nieomal regułą, że przedsiębiorca przewozowy bądź ekspedytor posiada składy dla przechowania przewożonych towarów, w obecnych bowiem warunkach obrotu towarowego skład staje się istotnym elementem organizacyjnym przedsiębiorstwa przewozowo-ekspedycyjnego, wyróżniającym przemysł przewozowy od furmaństwa. (Według „Spisu przedsiębiorstw ekspedycyjnych“, Poznań 1932, około 75% tych przedsiębiorstw posiada własne składy).

Jak wyjaśnił SN w orzeczeniu z 4 stycznia 1934 3 K. 884/33 (OPA 745/34), przyjmowanie na skład przez przedsiębiorstwo ekspedycyjno-przewozowe wypływać może „z natury wykonywanych [przez nie] czynności“. Przechowanie występować może jako czynność uboczna, wypływająca z umowy przewozu, czy to przed rozpoczęciem

przewozu (gdy towar oddano przewoźnikowi w czasie, gdy jeszcze nie można rozpocząć przewozu), czy to w trakcie przewozu (zwłaszcza, gdy przewóz wykonywany jest różnymi środkami lokomocji), czy wreszcie po ukończeniu przewozu (od chwili przybycia towaru do miejsca przeznaczenia do chwili zgłoszenia się odbiorcy lub otrzymania dodatkowej dyspozycji od nadawcy).

Na tle zazębiania się umowy przechowania (składu) z umową przewozu lub ekspedycji powstaje szereg wątpliwości na gruncie ustawy o podatku przemysłowym, tym więcej, że przepisy ustawy w tym przedmiocie są niezwykle lakoniczne.

Rozdz. VI lit. A taryfy wyodrębnia wprawdzie w oddzielną grupę, obowiązaną do wykupienia świadectw przemysłowych kategorii I „przedsiębiorstwa, przyjmujące towary na skład z wydawaniem na nie pożyczek lub bez wydawania", zgodnie jednak z orzecznictwem SN (cyt. wyżej orzeczenie z 4 stycznia 1934 3 K. 884/33 i dawniejsze) przepis ten ma na myśli jedynie domy składowe publiczne, względnie domy składowe w rozumieniu art. 647 i n. kod. handl. Inne przedsiębiorstwa, przyjmujące na skład, nie zostały oddzielnie w taryfie wymienione.

SN uznając, że przedsiębiorstwa przewozowe, posiadające składy, nie są obowiązane wykupywać świadectwa przemysłowego I kategorii i powołując się na współzależność przechowania z przewozem i ekspedycją, pośrednio wypowiedział się również co do dalszych wątpliwości, nasuwających się na tle ustawy o podatku przemysłowym. Chodzi mianowicie o ustalenie 1) czy przedsiębiorstwa przewozowe, utrzymujące składy, obowiązane są dla tych składów wykupywać oddzielne świadectwa przemysłowe, 2) czy z ogólnego obrotu tych przedsiębiorstw, podlegającego obecnie stawce 2,5%, może być wyodrębnione wynagrodzenie za czynności składowe z zastosowaniem do tej części obrotu stawki 3%.

W omawianym wyroku z 3 czerwca 1936 NTA wyraźnie uzależnił odpowiedź na pytanie drugie od odpowiedzi na pytanie pierwsze („władza wymiarowa... obowiązana jest w przód ustalić kategorię przedsiębiorstw, pod jaką należałoby podciągnąć działalność danego przedsiębiorstwa...").

Zagadnienie, czy przedsiębiorstwa przewozowo-ekspedycyjne, posiadające składy do przechowania przewożonych towarów, obowiązane są wykupywać dodatkowe świadectwa przemysłowe dla tych składów, nie było dotychczas przedmiotem rozpoznania SN.

Na podstawie pośrednich wskazówek najwyższych instancji sądowych można z całą niemal pewnością odpowiedzieć na to pytanie w sensie negatywnym. Do wypowiedzenia tego rodzaju tezy upoważnia szereg przesłanek, na których opierają się wyroki zarówno SN, jak i NTA. I tak:

1) NTA komentując art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym wypowiedział się, że obrót przedsiębiorstw przewozowo-ekspedycyjnych traktować należy jak najszerzej (wyrok z 18 listopada 1935 l. rej. 7782/33, OPA 1380/36), że do obrotu tego należy wliczać wszelkiego rodzaju wpływy pieniężne, które stanowią wynagrodzenie przedsiębiorstwa za wszelkie świadczenia, pozostające w związku z działalnością przedsiębiorstwa (wyroki z 21 września 1932 l. rej. 3752/30, z 5 marca 1934 l. rej. 3214/33, z 18 kwietnia 1934 l. rej. 11.326/32, OPA 33/32, 899/34 i 900/34), że mogą to być czynności przekraczające zakres przedsiębiorstwa, byleby były w związku z zasadniczą działalnością przedsiębiorstwa (omawiany wyrok z 3 czerwca 1936).

2) SN w orzeczeniu z 9 lutego 1932 II K. 981/31 uznał, że sporadyczne przechowywanie przez przewoźnika towarów, oddanych mu do rozwożenia, nie stanowi

odrębnego przedsiębiorstwa, „gdyż czynności te są uboczne, wynikające z głównego zawodowego zajęcia, a zarobek z nich jest przypadkowy“.

3) W orzeczeniu, dotyczącym przedsiębiorstw skupu zawodowego, SN ubocznie wypowiedział się, że „obowiązująca ustawa o podatku przemysłowym, w przeciwieństwie do ustawy rosyjskiej, oddzielnego składu za przedmiot opodatkowania nie uważa“ (wyrok z 14 stycznia 1932 II 2 K. 1232/31, OPA 7/32).

Opierając się na powyższych przesłankach dochodzimy do wniosku, że wykupywanie dodatkowych świadectw przemysłowych dla składów, utrzymywanych przez przedsiębiorstwa przewozowo-ekspedycyjne, jest zbędne — pod warunkiem jedynie, by czynności przechowania stanowiły uboczną cechę przedsiębiorstwa i wiązały się z zasadniczą jego działalnością[1]). Wystarczy w tym przypadku wykupienie karty rejestracyjnej, przewidzianej w art. 22 ustawy.

W związku z tezą, wypowiedzianą w wyroku NTA z 3 czerwca 1936, i wobec tego, że — jak wyżej wspomniano — taryfa nie wymienia w ogóle przedsiębiorstw składowych (poza domami składowymi), nie jest również zasadne wyodrębnianie wpływów z przechowania, a co za tym idzie, całkowity obrót przedsiębiorstw przewozowo-ekspedycyjnych winien być opodatkowany według stawki 2,5%.

Dla ustalenia, czy przechowanie stanowi uboczną cechę przedsiębiorstwa, nie mogą być oczywiście miarodajne poszczególne umowy, lecz całokształt czynności. Tak więc nawet przechowywanie w poszczególnych przypadkach przez okres dłuższy (co nieraz nie da się nawet przewidzieć w chwili zawarcia umowy) ani wysokość wynagrodzenia za przechowanie i stosunek tego wynagrodzenia do należności za właściwy przewóz nie mogą powodować obowiązku wykupienia oddzielnego świadectwa przemysłowego, o ile tylko czynności te wiązać się będą z zasadniczą cechą przedsiębiorstwa, jako przedsiębiorstwa przewozowo-ekspedycyjnego.

Jerzy Czerwiński

1738.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pośrednik handlowy krajowej firmy, posiadający skład konsygnacyjny — podstawa wymiaru podatku od obrotu[2]).

Samo posiadanie przez pośrednika handlowego składu konsygnacyjnego towarów zastępowanej przez niego firmy nie uzasadnia jeszcze po jego stronie obowiązku płacenia podatku przemysłowego od pełnego obrotu, o ile dana firma opłaca od transakcyj tymi towarami przepisany ustawą podatek przemysłowy. (Teza).

---

[1]) Na tym samym stanowisku stanęło wydane tymczasem nowe rozporządzenie wykonawcze do ustawy o podatku przemysłowym (poz. 649/36 Dz. Ust., § 78 ust. 3).

[2]) Por. OPA 1665/37.

Wyrok NTA z 3 lutego 1937 l. rej. 6503/34 w sprawie Jakuba Rechtera przeciw Komisji Odwoławczej we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...NTA rozważył przede wszystkim najdalej idący zarzut skargi, skierowany przeciw wykładni przepisów, zawartych w art. 5 p. 5 ust. 7 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. i w § 24 ust. 8 rozp. wykon. do ustawy o podatku przemysłowym poz. 406/32 Dz. Ust.

Na wypadek bowiem przyjęcia w rozpoznawanej sprawie stosunku pośrednictwa w odniesieniu do sprzedaży przez skarżącego wyrobów firmy „Suchard" Sp. Akc. w Krakowie, bezprzedmiotowy staje się zarówno zarzut skargi z powodu zakwalifikowania przedsiębiorstwa jako przedsiębiorstwa detalicznej sprzedaży przy równoczesnym zastosowaniu 2% stawki podatkowej od pełnego obrotu towarowego, jak i zarzuty skargi co do wadliwości postępowania w związku z dyskwalifikacją ksiąg handlowych.

Wysokość bowiem prowizji, pobranej przez skarżącego od firmy „Suchard" Sp. Akc., nie jest sporna, gdyż na wysokości prowizji, określonej przez płatnika, władze wymiarowe w rozpoznawanej sprawie oparły ustalenie wysokości obrotu towarowego.

Przystępując do rozważenia zarzutów skargi, skierowanych przeciwko odrzuceniu przez władze wymiarowe stosunku pośrednictwa handlowego, NTA stwierdza, iż skarżący w odwołaniu, powołując się na umowę zawartą z krajową firmą „Suchard" Sp. Akc. w Krakowie, dalej korespondencję, odpisy faktur, listy prowizyjne i inne dokumenty, zaprzeczył kategorycznie, aby dokonywał transakcji handlowych we własnym imieniu, lecz twierdził, iż wszystkie transakcje dokonane zostały przez niego w imieniu i na rachunek firmy „Suchard" Sp. Akc., która zarówno fakturowała odbiorcom, jak i opłacała podatek przemysłowy od sprzedaży tych towarów.

Jak to wynika z motywów zaskarżonej decyzji, pozwana władza pominęła zarzuty powyższe skarżącego, a to z uwagi na utrzymywanie przez skarżącego składu konsygnacyjnego oraz przyjęcie w umowie „del credere" w wysokości 60%, które to fakty, zdaniem władzy, z uwagi na postanowienia § 24 rozp. wykon. do ustawy o podatku przemysłowym poz. 406/32 Dz. Ust. wykluczają przyjęcie stosunku pośrednictwa handlowego.

O ile chodzi o zapatrywanie prawne władzy, iż udzielenie „del credere" przez pośrednika handlowego wyklucza stosunek pośrednictwa handlowego w rozumieniu art. 5 p. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., to NTA powołuje się na motywy swego wyroku z 19

grudnia 1936 l. rej. 8268/34[1]), wydanego w sprawie Nikodema Kłaczyńskiego, w którym to wyroku powyższa kwestia w sensie dla pośrednika handlowego korzystnym przesądzona została.

Co się tyczy dalszego powodu odrzucenia stosunku pośrednictwa handlowego, to NTA zgodnie z wywodami skargi uznał, iż samo posiadanie przez pośrednika handlowego składu konsygnacyjnego towarów zastępowanej przez niego firmy nie uzasadnia jeszcze po jego stronie obowiązku płacenia podatku przemysłowego od pełnego obrotu, oczywiście o ile dana firma opłaca od transakcyj tymi towarami przepisany ustawą podatek przemysłowy.

Jak to bowiem wynika z wyraźnego postanowienia ustępu 7 p. 5 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust., ustawa podatkowa, definiując pośrednictwo handlowe jako działanie przedsiębiorstwa w imieniu i na rachunek osób trzecich, nie przewiduje żadnych ograniczeń, w szczególności zaś nie obejmuje zakazu utrzymywania składów.

Ograniczenie w powyższym kierunku zawiera dopiero ustęp 8 p. 5 art. 5 ustawy, który opłacać każe podatek od pełnego obrotu pośrednikowi posiadającemu towary osób trzecich w konsygnacji, ale w wypadku gdy te osoby trzecie nie opłacają podatku przemysłowego w myśl ustawy o podatku przemysłowym od sprzedaży powyższych towarów.

Z zestawienia postanowień ustępu 7 z tekstem ustępu 8 p. 5 art. 5 doszedł NTA do wniosku, iż ustawodawca przeprowadza ścisłe różniczkowanie między pośrednikami handlowymi firm zagranicznych i pośrednikami handlowymi firm krajowych i poddaje tylko tych pierwszych specjalnym ograniczeniom, wychodząc z dobrze zrozumiałego interesu gospodarczego i fiskalnego.

Tym samym przepis § 24 p. b) rozp. wykon. do ustawy o podatku przemysłowym[2]) nie może być rozumiany w ten sposób, jak to władza pozwana czyni, a mianowicie jako wykluczenie pośrednictwa handlowego w każdym wypadku utrzymywania składu przez pośrednika handlowego.

Gdy zatem władza pozwana, pomijając zarzuty odwołania, wyszła z mylnych założeń prawnych, przez co dopuściła się wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącego, przeto NTA na zasadzie postanowienia art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił zaskarżone orzeczenie.

---

[1]) OPA 1704/37.

[2]) Por. § 25 ust. 8 nowego rozp. wykon. poz. 649/36 Dz. Ust.

1739.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Komiwojażerowie austriaccy — obowiązek podatkowy.

Zastosowanie do komiwojażerów austriackich przepisu p. 3 art. 8 ustawy o podatku przemysłowym poz. 110/32 Dz. Ust. o pociągnięciu podróżujących w imieniu i na rachunek firm, nie opłacających podatku przemysłowego, do obowiązku podatkowego od pełnego obrotu towarowego nie jest żądaniem specjalnej opłaty w rozumieniu art. 11 konwencji handlowej z Austrią z 25 września 1922 (poz. 19/23 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 19 grudnia 1936 l. rej. 3728/34 w sprawie Jerzego Buscha przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej I we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928.

Jerzy Busch zaskarżył do NTA decyzję Komisji Odwoławczej z 10 marca 1933 w sprawie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1928. W skardze zarzuca brak obowiązku podatkowego, ponieważ będąc komiwojażerem w służbie austriackiej firmy księgarskiej zbierał w Polsce tylko zamówienia, za czym w związku z przepisem ust. 2 § 27 rozp. wykon. do ustawy o podatku przemysłowym tudzież postanowieniem art. 11 traktatu handlowego między Rzecząpospolitą Austriacką a Państwem Polskim nie może być zmuszony do uiszczenia podatku przemysłowego.

NTA rozważył, co następuje:

Spór toczy się o wykładnię postanowienia art. 11 traktatu handlowego, zawartego między Austrią a Polską 25 września 1922 (poz. 19/23 Dz. Ust.), który daje prawo kupcom, fabrykantom i innym przemysłowcom obu krajów, traktat zawierających, bądź osobiście, bądź przez komiwojażerów, w ich służbie zostających, czynić zakupy na terytorium drugiej układającej się strony oraz przyjmować zamówienia także na podstawie próbek u kupców lub innych osób. W myśl cyt. przepisu wspomniani kupcy, fabrykanci i inni przemysłowcy po udowodnieniu pewnych warunków faktycznych kartą legitymacyjną przemysłową, wydaną przez władze swego kraju, nie mogą być zmuszeni do uiszczenia z tego tytułu opłaty specjalnej (taxe spéciale).

Zagadnienie sporne sprowadza się do pytania, co należy rozumieć przez użyte w traktacie wyrażenie „opłaty specjalnej". Władza pozwana stoi w odpowiedzi na skargę na stanowisku, iż przewidziana w traktacie ulga nie może odnosić się do podatku przemysłowego, który nie jest żadnym specjalnym podatkiem, lecz powszechną daniną państwową, odnoszącą

się do wszystkich, którzy na obszarze Państwa Polskiego wykonują przemysł, handel i inne na zysk obliczone przedsiębiorstwa.

NTA uznał słuszność powyższego stanowiska pozwanej władzy, o ile chodzi o podciągnięcie przedsiębiorstw austriackich pod obowiązek podatkowy z tytułu działalności zarobkowej, wykonywanej na terenie Państwa Polskiego.

Działalność taka oczywiście podlega obowiązkowi podatkowemu na równi z działalnością przedsiębiorstw krajowych, gdyż z jednej strony ustawa o podatku przemysłowym nie czyni żadnej różnicy pod kątem widzenia przynależności państwowej posiadacza przedsiębiorstwa zarobkowego i ustala w art. 1 ogólny obowiązek podatkowy przedsiębiorstw i zajęć przemysłowych, z drugiej zaś strony sam tekst traktatu nie wymienia podatku przemysłowego jako takiego, do którego zwolnienie wzajemne ma być stosowane. Podatek przemysłowy zaś nie może być uważany za opłatę specjalną w rozumieniu postanowienia art. 11 traktatu austriacko-polskiego.

Zresztą nawet z samych postanowień cyt. artykułu traktatu wynika, iż intencją obu państw traktatowych było, aby przedsiębiorstwa obu państw traktowane były pod względem podatkowym ze względu na pewne formy działalności na terenie drugiego państwa na równi z własnymi przedsiębiorstwami danego kraju, oczywiście w granicach traktatem określonych.

Jeżeli przeto postanowienie art. 11 traktatu upoważnia kupców i innych przemysłowców, bądź osobiście, bądź przez komiwojażerów w ich służbie, przyjmować zamówienia na terenie drugiego Państwa, to tym samym komiwojażerowie austriackich firm podpadają pod obowiązek podatkowy z racji przyjmowania zamówień na terenie Polski w tych granicach, w jakich komiwojażerowie polskich firm podpadaliby pod ten obowiązek w świetle postanowień ustawy o podatku przemysłowym.

Zastosowanie więc postanowienia p. 3 art. 8 ustawy o podatku przemysłowym o pociągnięciu podróżujących w imieniu i na rachunek firm, nie opłacających podatku przemysłowego, do obowiązku podatkowego od pełnego obrotu towarowego nie jest bynajmniej żądaniem takiej specjalnej opłaty w rozumieniu art. 11 traktatu austriacko-polskiego.

Jeżeli zaś stanowi ust. 2 § 27 rozp. wykon. do ustawy o podatku przemysłowym[1]), iż komiwojażerowie firm zagranicznych winni być uważani jako działający na rachunek własny, o ile umowy, zawarte z obcymi państwami, nie traktują tej sprawy odmiennie, to skarga takiego odmiennego uregulowania sprawy nie przytacza jako tytułu do żądania zwolnie-

---

[1]) Obecnie § 38 ust. 2 rozp. wykon. poz. 649/36 Dz. Ust.

nia, a zatem przepis ten wbrew stanowisku strony skarżącej nie uzasadnia jej żądania.

W tym stanie rzeczy należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

1740.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Udział męża w sprzedaży towarów, wyprodukowanych w przedsiębiorstwie żony, jako współpraca, nie wymagająca nabycia osobnego świadectwa przemysłowego.

W braku ustalenia stosunków handlowych pomiędzy mężem a żoną, udział męża w sprzedaży wyrobów żony stanowi współpracę z podziałem czynności, która z uwagi na przepis art. 18 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym nie jest połączona z obowiązkiem nabycia odrębnego świadectwa przemysłowego kategorii handlowej.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 8 października 1936 3 K. 1172/36.

. . . Ustalenie kategorii świadectwa przemysłowego uzależnione jest od cech zewnętrznych przedsiębiorstwa, zasadniczą zaś cechą handlu towarowego jest posiadanie zakładu handlowego. Uznając oskarżonego winnym prowadzenia zupełnie bez świadectwa przemysłowego sprzedaży towarów trykotowych kupcom, Sąd Okręgowy stwierdził jedynie, że oskarżony trudnił się sprzedażą trykotów, wyprodukowanych w przedsiębiorstwie żony, w imieniu własnej nierejestrowanej firmy, i na blankietach tej firmy spisywał umowy z nabywcami tych trykotów. Uzasadnienie jednak wyroku poza stwierdzeniem zabiegów oskarżonego o sprzedaż trykotów, wyrabianych przez jego żonę, nie zawiera żadnych ustaleń, wykazujących, że oskarżony trykoty kupował od żony, a celem sprzedaży tych towarów posiadał zakład handlowy. Jak słusznie wywodzi kasacja, przy nieustaleniu stosunków handlowych pomiędzy oskarżonym a jego żoną, udział oskarżonego w sprzedaży wyrobów żony stanowi współpracę z podziałem czynności, która z uwagi na przepis art. 18 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym nie jest połączona z obowiązkiem nabycia osobnego świadectwa przemysłowego kategorii handlowej. Z całości zaś wywodów zaskarżonego wyroku trudno dorozumieć się, jak się przedstawia przedsiębiorstwo oskarżonego w rozumieniu Sądu Okręgowego na tle przepisów

taryfy. Zatem wobec nieustalenia w sposób dokładny i zgodnie z ustawą kategorii przedsiębiorstwa oskarżonego, uzasadniającej obowiązek nabycia odpowiedniego świadectwa przemysłowego, zaskarżony wyrok ulega uchyleniu na zasadzie art. 514 lit. f) k. p. k.

W tym stanie rzeczy zarzut kasacji co do obrazy art. 207 Ordynacji Podatkowej w związku ze skazaniem oskarżonego z art. 181 tejże Ordynacji, zresztą słuszny, staje się bezprzedmiotowy.

1741.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Scalony podatek od cukru a ulgi podatkowe dla cukrowni spółdzielczych.

Od czasu wprowadzenia poboru scalonego podatku przemysłowego od cukru ustało w stosunku do spółdzielczych cukrowni działanie przepisu art. 95 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 18 stycznia 1937 l. rej. 10.001/34 w sprawie firmy: Cukrownia w Gostyniu Spółdzielnia z ogr. odp. przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

... Skarżąca zwalcza zaskarżone orzeczenie jedynie z tego powodu, że w jej przekonaniu Minister Skarbu, skorzystawszy z upoważnienia ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.), zawartego w art. 76 ust. 7, do wprowadzenia scalonego podatku od poszczególnych towarów i wprowadziwszy taki podatek w wysokości 3,6% od cukru rozporządzeniem z 21 września 1932 poz. 703 Dz. Ust., nie uchylił działania przepisu art 95 ustawy w odniesieniu do cukrowni spółdzielczych.

Władza pozwana natomiast broni się argumentem, że skoro chodzi o podatek scalony, obciążający jednorazowo wszystkie fazy obrotu cukrem, a zatem nie tylko pierwszy obrót, dokonany przez producenta, ale także dalsze etapy obrotu, do których przepis art. 95 nie mógł już być stosowany, to tym samym możliwość stosowania art. 95 ust. 1 p. 1 odpada, zwłaszcza, że Minister Skarbu w swym rozporządzeniu nie przewidział dla cukrowni spółdzielczych takich ulg.

Otóż w ramach przepisów rozporządzenia, powołanego przez obydwie strony jako podstawa prawna roszczenia podatkowego, skarżąca, która nie zarzuca niezgodności tego rozporządzenia z ustawą (art. 76

ust. 7), musi ulec wobec jasnej osnowy § 3 tegoż rozporządzenia, który stanowi, że scalony podatek wynosi 3,6% „całkowitego przychodu brutto za cukier, osiągniętego przez cukrownie, a ustalonego w myśl postanowień art. 5 p. 7 ustawy". Chociaż więc w rozporządzeniu brak wzmianki o postanowieniach art. 95 ustawy, a w szczególności nie powiedziano wyraźnie, że tego przepisu wprost i bezpośrednio nie stosuje się, gdy chodzi o podatek scalony, obciążający obrót cukrowni spółdzielczej, to wynika to jednak z brzmienia § 3 oraz także § 5, który głosi, że cukrownie, a zatem także spółdzielcze, są uprawnione do doliczania do ceny sprzedażnej cukru części scalonego podatku przemysłowego „w wysokości 1,6%" wraz z 10% nadzwyczajnym dodatkiem oraz dodatkiem na rzecz związków komunalnych w wysokości jednej czwartej części. In concreto zatem skarżąca, przerzuciwszy na odbiorców 1,6% zpn. od pełnej ceny, uzyskałaby dla siebie nie tylko całkowite zwolnienie od podatku, ale jeszcze nadwyżkę w wysokości różnicy między 1,6% i 0,9%....

1742.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Pojęcie „właściwego" świadectwa przemysłowego. — Niewywieszenie szyldów jako znamię uchylania się od obowiązku nabycia właściwego świadectwa.

Przez czyn z art. 98 ustawy o podatku przemysłowym[1]) należy rozumieć prowadzenie danego przedsiębiorstwa bez właściwego świadectwa wymaganego przez ustawę, nie zaś przez władze skarbowe. Kupiec z tytułu swego zawodu obowiązany jest znać dotyczące jego zawodu przepisy i wykupić takie świadectwo, jakiego wymaga ustawa, a nie takie, jakie było tolerowane przez władze skarbowe.

Utrudnianie organom kontroli prawidłowego określenia rodzaju przedsiębiorstwa przez niewywieszenie szyldu stanowi dostateczną podstawę do uznania, że sprawca celowo uchylał się od obowiązku nabycia właściwego świadectwa lub że czynił to z niedbalstwa czy lekkomyślności.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 3 grudnia 1935 1 K. 963/35.

... Przez czyn przewidziany w art. 98 ustawy o podatku przemysłowym należy rozumieć prowadzenie danego przedsiębiorstwa bez właściwego świadectwa wymaganego przez ustawę, nie zaś przez władze skarbowe. W danym wypadku ustawa wymagała wykupienia świadectwa przemysło-

[1]) Por. obecnie art. 178 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

wego II kat. Oskarżony, zgodnie z przepisem art. 34 ustawy[1]), powinien był dla otrzymania wymaganego przez ustawę świadectwa dla przedsiębiorstwa sprzedaży części maszyn, prócz określenia rodzaju przedsiębiorstwa ze wskazaniem cech niezbędnych dla określenia ceny świadectwa przemysłowego, podać również przypadającą według taryfy i cenę świadectwa przemysłowego.

Dopiero wtedy, gdyby oskarżony wykazał, że to uczynił, a kasa skarbowa wbrew temu wydała mu inne świadectwo niezgodne z taryfą i jego żądaniem — mógłby oskarżony zgodnie z treścią wyroków NTA[2]), na które się oskarżony powołuje, twierdzić o braku winy z jego strony.

Gdy oskarżony tego nie twierdzi i gdy dalszym swoim działaniem oskarżony poniekąd utrudnił organom kontroli prawidłowe określenie rodzaju przedsiębiorstwa oskarżonego przez niewywieszenie szyldu, który to obowiązek jest w myśl art. 43 ustawy[3]) ściśle związany z ułatwieniem władzom lustracji, przeto okoliczności powyższe stanowić mogły dostateczną podstawę do uznania, że oskarżony celowo uchylał się od obowiązku nabycia właściwego świadectwa przemysłowego lub że przynajmniej czynił to z niedbalstwa lub lekkomyślności.

Uchylania się więc oskarżonego od obowiązku wykupienia właściwego świadectwa przemysłowego nie może obecnie kasacja usprawiedliwiać zarzutami skierowanymi przeciwko władzom skarbowym z przerzuceniem na nie całej winy, zwłaszcza, że władzom skarbowym bynajmniej nie przysługuje prawo do jakichkolwiek zarządzeń wstrzymujących wydanie żądanego przez płatnika świadectwa przemysłowego. Ta zaś okoliczność, że władze skarbowe, wobec żądania oskarżonego wydania mu świadectwa przemysłowego III kat., nie zwróciły uwagi oskarżonemu na niewłaściwość kategorii świadectwa i stan ten tolerowały — ani nie usprawiedliwia oskarżonego ani też winy jego nie wyłącza.

Postępowania oskarżonego nie możnaby również tłumaczyć błędem co do prawa, który nie wyłącza odpowiedzialności karnej — i oskarżony tym usprawiedliwiać się nie może — ponieważ oskarżony jako kupiec z tytułu swego zawodu obowiązany jest znać dotyczące jego zawodu przepisy ustawy i wykupić dla swego przedsiębiorstwa takie świadectwo, jakie jest wymagane przez ustawę, a nie takie, jakie było tolerowane przez władze skarbowe.

---

[1]) Por. obecnie art. 68 § 1 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) i § 44 rozp. wykon. do O. P. (poz. 821/34 Dz. Ust.).

[2]) Zob. OPA 1353/36.

[3]) Por. obecnie art. 34 ust. 2 ustawy o podatku przemysłowym w brzmieniu poz. 339/36 Dz. Ust.

1743.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo ekspedycyjno-przewozowe a furmaństwo — świadectwo przemysłowe[1]).

Ani brak określonej organizacji, ani też prymitywne środki lokomocji nie pozbawiają czynności ekspedycyjnych w związku z przewożeniem towarów charakteru przedsiębiorstwa ekspedycyjno-przewozowego, podpadającego pod przepis cz. II lit. A rozdz. VI taryfy, i nie czynią z właściciela takiego przedsiębiorstwa furmana w rozumieniu cz. II lit. C rozdz. XIX taryfy.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 15 września 1936 1 K. 438/36.

... Kasacja zasługuje na uwzględnienie z zasad następujących:

Postanowienia cz. II lit. A rozdz. VI taryfy nie zawierają żadnych zastrzeżeń, dotyczących zarówno rodzaju organizacji wewnętrznej, jak używanych środków lokomocji przy dokonywaniu czynności, należących do zakresu przedsiębiorstw ekspedycyjno-przewozowych. Chociażby cały tabor przedsiębiorstwa składał się tylko z jednej platformy jednokonnej, jego właściciel nie może być uważany za zwykłego furmana w rozumieniu cz. II lit. C rozdz. XIX taryfy, o ile w związku z przewożeniem towarów trudni się zarobkowo również ich ekspedycją. Opierając się na zeznaniu świadka T. Sąd Okręgowy ustalił, że oskarżony zajmując pomieszczenie o charakterze pokoju, posiada jedną platformę jednokonną i zatrudnia oprócz syna Józefa jeszcze furmana T., prowadząc podręczny zeszyt przesyłek bez podania kwot wynagrodzenia za ekspedycję towarów, jak zaś wynika z treści podania oskarżonego do Izby Skarbowej o zezwolenie na nabycie świadectwa handlowego kat. III, oskarżony przyznaje, że jego czynność sprowadza się do zabierania towarów od klientów i wysyłania ich za wynagrodzeniem od wagi wysyłanych towarów. W tym stanie rzeczy wniosek Sądu Okręgowego, że oskarżony zajmuje się w zasadzie tylko furmaństwem, a nie prowadzi biura przewozowego w ścisłym tego słowa znaczeniu, znajduje się w sprzeczności z całokształtem poczynionych przez Sąd ustaleń faktycznych, pomijając już okoliczność, że oskarżonemu zarzuca się prowadzenie na podstawie niewłaściwego świadectwa przemysłowego przedsiębiorstwa ekspedycyjno-przewozowego, nie zaś ściśle prze-

---

[1]) Por. OPA 675/34, 1744/37; zob. także 847/34, 874/34.

wozowego. Utrzymując, że przedsiębiorstwa przewozowe i ekspedycyjne powinny posiadać pewną organizację, przy braku której stanowią zajęcie przemysłowe, zbliżone do furmaństwa, Sąd Okręgowy nie uwzględnia okoliczności, że istotną cechą przedsiębiorstw ekspedycyjno-przewozowych stanowi dokonywanie czynności ekspedycyjnych w związku z przewożeniem towarów.

Zatem słuszność zarzutów kasacji co do obrazy art. 178 Ordynacji Podatkowej w związku z cz. II lit. A rozdz. VI kat. II taryfy powoduje konieczność uchylenia zaskarżonego wyroku na zasadzie art. 514 lit. a) k. p. k.

1744.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo ekspedycyjne a furmaństwo — świadectwo przemysłowe[1]).

Przez przedsiębiorstwo ekspedycyjne w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. VI taryfy rozumieć należy przedsiębiorstwo, posiadające pewną organizację przynajmniej w postaci biura, mającego ułatwić prowadzenie tego przedsiębiorstwa, a to w odróżnieniu od zajęcia przemysłowego, zbliżonego do zwykłego furmaństwa, które nie wykazuje takiej organizacji i nie posiada lokalu, szyldu ani też pracowników biurowych.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 22 września 1936 2 K. 767/36.

...Zarzutowi kasacji nie można odmówić słuszności. Sąd Okręgowy ustaliwszy, że oskarżony prowadzi przedsiębiorstwo przewozowe we Lwowie i że utrzymuje w tym celu 1 osobny pokój, w którym znajduje się biurko, telefon i maszyna do pisania, uznał mimo to, że przedsiębiorstwo oskarżonego nie ma cech zorganizowanego biura i że oskarżony wykonuje przez to tylko zwykłe zajęcie przemysłowe. Pomijając nawet, że zaskarżony wyrok nie wyjaśnia, dlaczego przy ocenie tej kwestii Sąd pominął dalszą jeszcze przesłankę, zawartą w oskarżeniu, mianowicie, że oskarżony zatrudniał w swym przedsiębiorstwie przewozowym pracownika biurowego, tj. ekspedienta, stwierdzić należy, że stanowisko prawne, zajęte przez Sąd w zaskarżonym wyroku, jest błędne. Przez przedsiębior-

---

[1]) Por. OPA 1743/37.

stwo spedycyjne w rozumieniu rozdz. VI lit. A cz. II taryfy rozumieć należy przedsiębiorstwo, posiadające pewną organizację przynajmniej w postaci biura, mającego ułatwić prowadzenie tego przedsiębiorstwa, a to w odróżnieniu od zajęcia przemysłowego, zbliżonego do zwykłego furmaństwa, które nie wykazuje takiej organizacji i nie posiada lokalu, szyldu ani też pracowników biurowych.

Skoro Sąd mimo ustalenia przytoczonych wyżej okoliczności, które dowodzą, że przedsiębiorstwo oskarżonego posiadało specjalną organizację biurową i że stanowiło przedsiębiorstwo przewozowe, bez wskazania stosownej podstawy prawnej stwierdził, że oskarżony wykonywał tylko zwykłe zajęcie przemysłowe, to zarzut kasacji mylnej oceny sprawy pod względem prawnym jest słuszny i w następstwie zaskarżony wyrok musiał być uchylony.

1745.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Suma ubezpieczenia z polisy na dożycie i na wypadek śmierci, cedowana przez ubezpieczonego odpłatnie osobie trzeciej.

Za nabycie majątku w rozumieniu p. 6 § 1 austr. ces. rozporządzenia z 15 września 1915 Dz. u. p. nr 278 w brzmieniu art. 3 ust. 1 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust. należy uważać również wypłatę na skutek śmierci sumy ubezpieczenia z polisy, zawartej na dożycie i na wypadek śmierci, a cedowanej przez ubezpieczonego odpłatnie osobie trzeciej. (Teza).

Wyrok NTA z 25 czerwca 1936 l. rej. 5216/34 w sprawie Pawła Sandeckiego w Bielsku przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku spadkowego.

Pawłowi Sandeckiemu wymierzono od spadku po Alfredzie Richterze, zmarłym 14 października 1933, podatek spadkowy, mianowicie od sumy ubezpieczenia. W odwołaniu zarzucono, iż wymiar podatku oparto na błędnej przesłance faktycznej, jakoby Sandecki był spadkobiercą po śp. Alfredzie R. i jakoby objął w spadku po nim polisę ubezpieczeniową na kwotę 1.000 dol. = 8.900 zł, wziętą za podstawę wymiaru. Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono odwołania, zauważając na jego za-

rzuty, że zaliczenie sumy ubezpieczenia do spadku i obliczenie podatku spadkowego jest uzasadnione przepisem p. 6 § 1 ces. rozp. z 15 września 1915 austr. Dz. u. p. nr 278, uzupełnionego ustawą z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust. Z odpisu odnośnej polisy wprawdzie wynika, że odwołujący się uprawniony jest do podjęcia sumy ubezpieczeniowej nawet w razie dożycia ubezpieczonego do pewnego terminu, jednak ta okoliczność nie zmienia stanu sprawy, skoro odwołujący się uprawniony jest również do podjęcia sumy ubezpieczenia na wypadek śmierci ubezpieczonego, co jest warunkiem wymagalności podatku w myśl przytoczonego brzmienia ustawy, — wobec czego twierdzenie, że odwołujący się nabył polisę ustnie w drodze odpłatnej, jest bez znaczenia. Wobec uregulowania we wspomnianym przepisie kwestii zaliczalności wierzytelności z umów o ubezpieczenie do spadku po ubezpieczonym — z punktu widzenia przepisów o podatku spadkowym — pozostaje przy zastosowaniu tego przepisu na uboczu sporne w teorii prawa prywatnego zagadnienie natury prawnej ubezpieczenia na życie, z której odwołujący się, niezależnie od powołanego na wstępie przepisu, stara się wywieść roszczenie o niezaliczenie sumy ubezpieczenia do spadku.

NTA rozważył:

Według polisy ubezpieczeniowej, wystawionej 18 lutego 1929, występuje jako ubezpieczony Alfred R., on też jest uprawniony na wypadek dożycia, zaś na wypadek śmierci uprawniony jest okaziciel polisy. W polisie zobowiązało się ubezpieczające towarzystwo wypłacić sumę 1.000 dol. dnia 1 stycznia 1939, a w razie wcześniejszej śmierci ubezpieczonego — natychmiast po jego śmierci. Polisa zawiera klauzulę z 8 stycznia 1931 treści następującej: „In Abänderung der bisherigen anderweitigen Bestimmungen wird hierdurch festgesetzt, dass die Auszahlung des versicherten Kapitals, soferne der Versicherte bei Ablauf der Versicherung am Leben ist oder im Falle früheren Ablebens des Versicherten an Herrn Paul Sandecki zu erfolgen hat."

Według art. 3 ust. 1 ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust. podatkowi spadkowemu podlega nabycie majątku na mocy umowy na korzyść trzeciego, zawartej na wypadek śmierci, w szczególności na podstawie ubezpieczenia. W rozpatrywanej sprawie ubezpieczony zmarł przed upływem ubezpieczenia na dożycie — wobec czego uznać należy za nie mające istotnego znaczenia w sprawie wymiaru skarżącemu podatku spadkowego wywody skargi, wiążące się z uprawnieniami strony skarżącej na wypadek przewidzianego w polisie dożycia, zatem dotyczące stanu faktycznego, który konkretnie, wskutek wcześniejszej śmierci ubezpieczonego, nie powstał. Otóż już z treści umowy ubezpieczenia, przytoczonej

powyżej, wynika, że ubezpieczony oznaczył w klauzuli z 8 stycznia 1931 osobę, uprawnioną do podjęcia sumy ubezpieczenia na wypadek jego śmierci przed upływem ubezpieczenia na dożycie. Umowa ta jest więc umową na korzyść trzeciego; jest też ona zawarta (poza wypadkiem dożycia, nie wchodzącym w grę w rozpatrywanej sprawie) na wypadek śmierci. Zachodzą tedy w rozpoznawanej sprawie wymogi, uzasadniające w myśl powołanego powyżej przepisu art. 3 ust. 1 wymiar podatku spadkowego. Zresztą według tego przepisu dostateczne kryterium, uzasadniające podatek spadkowy, stanowi nabycie majątku na podstawie ubezpieczenia, zawartego na wypadek śmierci. Wobec zaś wyraźnego przepisu art. 3 ust. 1 ustawy należy uznać, że tytuł, na którym opiera się oznaczenie przez ubezpieczonego w umowie ubezpieczenia osoby, która podejmie sumę ubezpieczenia, (w konkretnym wypadku umowa, zawarta między ubezpieczonym a skarżącym pod tytułem odpłatnym), nie posiada znaczenia w kwestii podatku spadkowego od ubezpieczenia, o którym w powyższym przepisie jest mowa.

Jeśli tedy pozwana władza zaskarżonym orzeczeniem utrzymała w mocy wymiar podatku spadkowego, to Trybunał nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy prawa i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Kwestia należności podatku spadkowego od wypłacanych sum ubezpieczenia wskutek śmierci ubezpieczonego, o ile specjalny przepis ustawowy wyraźnie nie postanawiał, że od nabycia tych sum należy się podatek spadkowy, była stale sporna. Z jednej bowiem strony słusznie podnoszono, że w wypadkach tych nie może być mowy o podatku spadkowym, skoro nabycie wspomnianych sum następuje nie „iure hereditario“, lecz „iure proprio“, że zatem, skoro sumy te nie stanowią części składowej majątku spadkowego ubezpieczonego, wobec braku spadku, od nabycia tych sum podatek spadkowy przypadać nie może. Z drugiej zaś strony nie ulegało wątpliwości, że tak jak przy nabyciu majątku spadkowego, również i przy nabyciu wspomnianych sum następuje zbogacenie się wskutek śmierci osoby drugiej, co właśnie jest powodem pobierania podatku spadkowego w ogóle.

Przed wydaniem ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., którą m. i. wyżej wspomniana kwestia została na całym obszarze Rzeczypospolitej jednolicie unormowana, jedynie obowiązująca na obszarze b. dzielnicy pruskiej prócz górnośląskiej części województwa śląskiego ustawa z 3 czerwca 1906 (Dz. Ust. Rz. str. 654) i obowiązująca na obszarze górnośląskiej części województwa śląskiego ustawa z 10 września 1919 (Dz. Ust. Rz. str. 1543), zawierały w § 3 p. 3 względnie w § 20 p. 6 specjalny przepis, że korzyści majątkowe, które otrzymuje osoba trzecia wskutek śmierci ubezpieczonego, podlegają podatkowi spadkowemu, że zatem sposób nabycia sum ubezpieczenia wskutek śmierci ubezpieczonego jest dla wymiaru podatku spadkowego od nabycia tychże bez znaczenia (zob. komentarz dra F. Wunscha z 1915 r. do ustawy o podatku spadkowym z 3 czerwca 1906, str. 23 i 24, uw. 14 i 15). Obowiązujące na obszarze b. dzielnicy austriackiej rozporządzenie z 15 września 1915 Dz. u. p. nr 278 o podatku

spadkowym takiego przepisu jak ustawy niemieckie nie zawierało i stanowiło jedynie w § 16, pod jakimi warunkami wierzytelności, pochodzące z umów o ubezpieczenie, należy włączać do spuścizny ubezpieczonego, a zatem, kiedy od tych wierzytelności, jako należących do spadku po ubezpieczonym, można pobierać podatek spadkowy. Obowiązująca wreszcie na obszarze b. dzielnicy rosyjskiej ustawa z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust. wraz z późniejszymi nowelami pod tym względem żadnych postanowień nie zawierała. W tym stanie rzeczy, przedstawionym obszernie w artykule podpisanego pod tytułem „Podatek spadkowy od sum ubezpieczenia, płatnych wskutek śmierci", ogłoszonym w Czasopiśmie Skarbowym 1931 nr 6 (zob. krytyczne uwagi, podpisane „N", w Gaz. Sąd. Warsz. 1931 nr 31 str. 439), nasuwała się sama przez się konieczność jednolitego unormowania tej kwestii na całym obszarze Rzeczypospolitej.

Skorzystał też ustawodawca z okazji wydania ustawy z 14 marca 1933 poz. 141 Dz. Ust., mającej głównie na celu zmniejszenie ciężaru podatkowego, i wychodząc z założenia, że kwestię opodatkowania korzyści majątkowych, które otrzymuje osoba trzecia wskutek śmierci ubezpieczonego, unormował trafnie ustawodawca niemiecki, rozciągnął wspomniane wyżej postanowienia ustaw niemieckich w art. 2 ustawy z 14 marca 1933 na obszar b. dzielnicy rosyjskiej, a w art. 3 na obszar b. dzielnicy austriackiej. Na mocy tych specjalnych przepisów, względnie, o ile chodzi o obszar b. dzielnicy pruskiej, na mocy przepisów § 3 p. 3 ustawy z 3 czerwca 1906 i § 20 p. 6 ustawy z 10 września 1919 podlega zatem nabycie przez osobę trzecią majątku na podstawie ubezpieczenia, zawartego na wypadek śmierci ubezpieczonego, zawsze podatkowi spadkowemu, przy czym wobec wyraźnego brzmienia odnośnych postanowień — jak to też NTA zaznaczył w wyroku powyższym — tytuł, na mocy którego przypada osobie trzeciej suma ubezpieczenia wskutek śmierci ubezpieczonego, jest bez znaczenia.

Zaznaczyć jeszcze należy, że otwarta pozostaje kwestia opodatkowania umowy na korzyść osoby trzeciej, zapewniającej jej sumę ubezpieczenia na wypadek dożycia pewnego wieku przez ubezpieczonego. W tym wypadku należałoby odróżnić, czy odnośna umowa jest odpłatna, czy nie, a zatem, czy zachodzi przelew praw lub darowizna, ewentualnie ukryta, i stosownie do tego pobrać odpowiednią opłatę stemplową względnie podatek od darowizny.

Edward Werner

1746.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Dodatki do państwowego podatku dochodowego (b. zab. pr.) — zwolnienie dochodów z uposażeń, wypłacanych z funduszów Państwa.

Pod pojęcie dochodów z uposażeń służbowych, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych z funduszów Państwa w rozumieniu art. 24 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36 Dz. Ust.), podpadają dochody z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych przez Państwowe Monopole: Tytoniowy, Spirytusowy i Sol-

ny oraz przez przedsiębiorstwa: Polskie Koleje Państwowe i Polska Poczta, Telegraf i Telefon — natomiast nie podpadają pod to pojęcie dochody z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych przez przedsiębiorstwa państwowe, wydzielone z administracji ogólnej na podstawie przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 marca 1927 o komercjalizacji przedsiębiorstw państwowych poz. 195 Dz. Ust. oraz przez Bank Gospodarstwa Krajowego, Państwowy Bank Rolny i Pocztową Kasę Oszczędności. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała Zgromadzenia ogólnego NTA z 12 grudnia 1936 l. Sekr. 1361/36.

NTA rozpatrywał na Zgromadzeniu ogólnym dnia 12 grudnia 1936 wniosek Prezesa Rady Ministrów z 3 października 1936 nr 8817/34 o wyjaśnienie w trybie art. 12 prawa o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) kwestii prawnej:

Czy w rozumieniu art. 24 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym są dochodami z funduszów Państwa dochody z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych przez: 1) przedsiębiorstwa państwowe, wydzielone z administracji ogólnej na podstawie przepisów rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 17 marca 1927 o komercjalizacji przedsiębiorstw państwowych poz. 195 Dz. Ust.; 2) Państwowe Monopole: Tytoniowy, Spirytusowy i Solny; 3) przedsiębiorstwa: Polskie Koleje Państwowe oraz Polska Poczta, Telegraf i Telefon; 4) banki i instytucje kredytowe państwowe.

Po wysłuchaniu sprawozdań sędziów sprawozdawcy i współsprawozdawcy, NTA uchwalił zasadę prawną, podaną wyżej.

Uzasadnienie.

Na obszarze b. zaboru pruskiego istniał gminny podatek dochodowy, pobierany w myśl § 36 ustawy o podatkach komunalnych z 14 lipca 1893 (Zb. ust. pr. str. 152) z reguły we formie dodatku do państwowego podatku dochodowego. Z mocy § 41 tej ustawy, rozporządzenia z 23 września 1867 (Zb. ust. pr. str. 1648) a następnie ustawy z 16 czerwca 1909 (Zb. ust. pr. str. 489) przysługiwały bezpośrednim i pośrednim urzędnikom państwowym, nauczycielom, duchownym i wojskowym ulgi bądź zupełne zwolnienia w zakresie tego podatku.

Zarówno pruska ustawa o podatku dochodowym, jak ustawodawstwo, dotyczące finansów komunalnych, obowiązywały nadal na tym obszarze po wejściu jego w skład Państwa Polskiego, obowiązywały również nadal ulgi wyżej wspomniane z tą modyfikacją, że rozporządzeniem

Komisariatu Naczelnej Rady Ludowej w Poznaniu z 31 lipca 1919 zostały one w odniesieniu do urzędników państwowych i samorządowych ustalone w wysokości 50% komunalnego dodatku do państwowego podatku dochodowego.

Wysokość dodatku komunalnego była w tym czasie regulowana polskimi przepisami, zmieniającymi i uzupełniającymi przepisy pruskiej ustawy o podatku dochodowym, a od 1 stycznia 1924 ustawą z 10 stycznia 1924 poz. 110 Dz. Ust., którą uchylono moc obowiązującą pruskiej ustawy. Ustawą tą został wprowadzony do polskiej ustawy o podatku dochodowym wyjątek od zasady, że do państwowego podatku dochodowego żadne dodatki na rzecz związków komunalnych pobierane być nie mogą (obecnie art. 24 ust. 1 ustawy), i utrzymane zostały dodatki komunalne na obszarze województw poznańskiego, pomorskiego i górnośląskiej części województwa śląskiego, w stale określonych stawkach procentowych.

Odpowiednie materialne przepisy pruskiej ustawy o podatkach komunalnych z r. 1893 uchylone zostały art. 76 ustawy o tymczasowym uregulowaniu finansów komunalnych z 11 sierpnia 1923 poz. 747 Dz. Ust. (por. wyrok NTA z 11 lutego 1930 l. rej. 2210/28, Zb. wyr. nr 198 A) — czym jednak nie zostały dotknięte odrębne przepisy o ulgach dla funkcjonariuszów publicznych (por. wyrok NTA z 2 listopada 1932 l. rej. 3167/30, Zb. wyr. nr 606 S)[1]). Niemniej jednak w praktyce ulgi przestały być stosowane, co wywołało starania zainteresowanych o ustawodawcze uregulowanie tej sprawy zgodnie z istniejącym uprzednio stanem.

Poprzednio istniejące ulgi znajdowały swe uzasadnienie w nierównomierności stawek gminnych podatków dochodowych na terenie państwa pruskiego, skutkiem czego urzędnicy i funkcjonariusze publiczni, pobierający uposażenia wedle sztywnych norm i przenoszeni na różne miejsca służbowe byli — wbrew podstawowym zasadom uposażenia takich funkcjonariuszów — nierównomiernie obciążeni ciężarami publicznymi, umniejszającymi ich uposażenia. Ta sama zasada przemawiała tym silniej za utrzymaniem ulg w ustawodawstwie polskim, że obciążenie dodatkiem komunalnym dochodów z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę funkcjonariuszów publicznych istnieje tylko w jednej części obszaru Państwa, w całej reszcie zaś Państwa jest z mocy ogólnych przepisów ustawy o podatku dochodowym całkowicie wykluczone. Nierównomierność więc efektywnie otrzymywanych dochodów tych funkcjonariuszów byłaby tym jaskrawsza i oczywiście sprzeczną z jednolitym

---

[1]) OPA 406/33.

uregulowaniem uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę dla urzędników państwowych i osób z nimi zrównanych w całym Państwie.

Rozporządzeniem tedy Prezydenta Rzplitej z 8 listopada 1927 poz. 871 Dz. Ust. dodano do przepisu art. 24 ust. 2 lit. B nowy ustęp, stanowiący, że nie podlegają dodatkowi na rzecz związków komunalnych dochody z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych z funduszów Państwa.

Tak, jak przepis ustępu drugiego art. 24 stanowi wyjątek od ogólnej reguły ustępu pierwszego tego artykułu dla obszaru b. dzielnicy pruskiej i Górnego Śląska, tak przepis ustępu ostatniego stanowi wyjątek od ogólnie na tym obszarze obowiązującego obciążenia dochodów dodatkiem komunalnym i stwarza przywilej podatkowy dla pewnej grupy płatników podatku dochodowego na tym obszarze. Przepis ten więc ma charakter zupełnie wyjątkowy, oderwany od całokształtu ustawodawstwa podatkowego, skutkiem czego interpretacja tego przepisu musi się ograniczyć do zbadania istotnej woli ustawodawcy i może zdążać jedynie do ustalenia, jaką grupę płatników podatku dochodowego z Działu II ustawy chciał ustawodawca na obszarze zachodnich ziem uprzywilejować w stosunku do reszty płatników.

Jakkolwiek więc ustawodawca użył dla określenia tej grupy definicji, zakreślającej przedmiotowo granice źródeł dochodu danych podatników, nie można tego przedmiotowego określenia tłumaczyć w związku z analogicznymi określeniami innych ustaw, ani też wedle jego ekonomicznego lub potocznego znaczenia i dlatego ani ustawodawstwo, ani związana z nim judykatura, używające w różnych zresztą dziedzinach i w różnych znaczeniach określenia „fundusze Państwa", nie mogą w tym wypadku dać żadnych istotnych wskazówek dla interpretacji określenia „dochodów z uposażeń, emerytur i wynagrodzeń za najemną pracę, wypłacanych z funduszów Państwa". Na odwrót też interpretacja przepisu art. 24 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym nie może mieć znaczenia dla wykładni określenia „fundusze Państwa", zawartego w innych ustawach, przepis ten bowiem wymaga całkowicie samoistnego traktowania, jako zupełnie odrębny.

Historia tego przepisu wskazuje, że wolą ustawodawcy było utrzymanie i przedmiotowe rozszerzenie ulg w ciężarach, dotykających pobierających sztywnie dla całego Państwa uregulowane dochody urzędników państwowych i osób z nimi zrównanych, że nie było natomiast wolą ustawodawcy ani podmiotowe rozszerzenie grupy uprzywilejowanych w ten sposób płatników podatku dochodowego, ani uzależnienie ulg od zachodzących w sferze organizacyjno-administracyjnej zmian w odniesie-

niu do funduszów, z których pobierane są wynagrodzenia w ten sposób uprzywilejowane, o ile zmiany te nie wpływają w sposób istotny na stosunki uposażeniowe funkcjonariuszów.

W czasie zastąpienia przepisów pruskich o podatku dochodowym i dodatkach komunalnych do tego podatku przepisami polskimi ulgi, których zachowanie było niewątpliwie intencją ustawodawcy, obejmowały wojskowych, urzędników państwowych, wdowy i sieroty po nich oraz emerytów. Nie obejmowały natomiast pracowników przedsiębiorstw i instytucji, stanowiących wprawdzie własność Państwa lub przez Państwo dotowanych, nie wchodzących jednak w skład administracji państwowej i posiadających — zwłaszcza w dziedzinie stosunków uposażeniowych pracowników — daleko idącą samodzielność względnie odrębność, skutkiem której pracownicy ich nie mogli być uważani za urzędników państwowych w szerszym znaczeniu (obejmującym urzędników etatowych, nieetatowych, prowizorycznych, kontraktowych, niższych funkcjonariuszów, profesorów, nauczycieli, sędziów, prokuratorów, funkcjonariuszów policyjnych itp.).

Urzędnikami państwowymi w tym szerszym znaczeniu byli niespornie na terenie b. zaboru pruskiego w miarodajnym czasie urzędnicy i pracownicy kolejowi i pocztowi. Nie zmieniło tego stanu rzeczy, o ile chodzi o koleje, ani ustawodawstwo uposażeniowe z 13 lipca 1920, traktujące wprawdzie odrębnie pracowników kolejowych (poz. 430 Dz. Ust.), lecz z zastrzeżeniem, że postanowienia te „nie przesądzają w niczym prawno-państwowego stanowiska pracowników kolei państwowych" (art. 1), ani ustawa z 12 czerwca 1924 poz. 580 Dz. Ust. o zakresie działania Ministra Kolei żelaznych i o organizacji urzędów kolejowych, ani niewprowadzone w życie rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 24 września 1926 o utworzeniu przedsiębiorstwa „Polskie Koleje Państwowe". Zarówno pracownicy kolejowi, jak pocztowi, podlegali w miarodajnym okresie czasu przepisom ustawy z 9 października 1923 poz. 924 Dz. Ust., byli więc urzędnikami państwowymi w rozumieniu przepisów o ulgach w podatku gminnym dochodowym, zachodziły bowiem co do nich wszystkie warunki, będące podstawą wprowadzenia tych ulg. Nie mogło być intencją ustawodawcy przy wydawaniu rozporządzenia Prezydenta z 8 listopada 1927 wykluczenie tych pracowników od ulg, ani też uzależnienie dalszego korzystania przez nich z ulg od zmian w sposobie administrowania kolejami państwowymi i pocztą, nie stanowiących zarazem istotnych zmian w stosunkach służbowych i uposażeniowych pracowników kolejowych i pocztowych. Również pod rządem obecnie obowiązujących przepisów pełnią pracownicy kolejowi i pocztowi służbę publiczną, stoją z reguły w publiczno-

prawnym stosunku służbowym do Państwa, wynagrodzenia ich uregulowane są nadal w sposób sztywny, całkowicie analogiczny do wynagrodzeń urzędników państwowych, a zarząd przedsiębiorstwami i ich funduszami sprawują naczelne organa władzy państwowej. Wydzielenie więc tych przedsiębiorstw z ogólnych ram administracji państwowej nie ma takiego charakteru, który by dla zakresu zastosowania do ich pracowników przepisu art. 24 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym stanowił istotną zmianę stanu rzeczy, istniejącego w momencie powstania tego przepisu.

Monopole państwowe: tytoniowy, solny i spirytusowy były w miarodajnym czasie administrowane w ramach administracji skarbowej i podporządkowane Ministrowi Skarbu. Pracownicy byli tedy albo urzędnikami państwowymi, albo funkcjonariuszami w rozumieniu przepisów o ulgach w podatku komunalnym z urzędnikami państwowymi zrównanymi. Późniejsze przepisy, wprowadzające komercjalizację Monopolów, nie zmieniły w sposób istotny stosunków służbowych ani uposażeniowych tych pracowników, ani też nie wyłączyły przedsiębiorstw monopolowych spod zwierzchniego kierownictwa naczelnych władz państwowych, wyodrębniając i usamodzielniając gospodarkę i fundusze monopolowe w sposób dla zastosowania przepisu art. 24 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym do pracowników Monopolów nieistotny. Pracownicy ci pozostają nadal z reguły w stosunku publiczno-prawnej służby do Państwa a ich uposażenie i ogół stosunków personalno-służbowych uregulowany jest jednolicie dla całego Państwa w całkowitej analogii ze stosunkami urzędników i funkcjonariuszów państwowych sensu stricto.

Przedsiębiorstwa państwowe, skomercjalizowane na zasadzie rozporządzenia Prezydenta z 17 marca 1927, były bądź już w chwili wejścia w życie rozporządzenia z 8 listopada 1927 administrowane poza ramami administracji państwowej, a pracownicy tych przedsiębiorstw byli wynagradzani na zasadach analogicznych lub identycznych do wynagrodzeń pracowników podobnych przedsiębiorstw prywatnych, bądź też tego rodzaju przeorganizowanie tych przedsiębiorstw oraz zmiana zasad wynagradzania ich pracowników nastąpiły z chwilą, gdy zostały one poddane pod rządy rozporządzenia o komercjalizacji. Klasycznym przykładem są stosunki, panujące w Państwowej Fabryce Związków Azotowych w Chorzowie, której pracownicy byli i są wynagradzani w ogromnej większości na zasadzie ogólnie obowiązujących na Górnym Śląsku umów zbiorowych, a w nielicznych wypadkach na zasadzie prywatno-prawnych umów indywidualnych. Już więc na zasadzie przepisów pruskich nie przysługiwały tym pracownikom ulgi w dodatku komunalnym, całkowicie zaś wykluczył przyznanie im takich ulg przepis art. 26 cyt. rozp. Prez. o komercjalizacji,

ustalający zasadę, że „pracownicy przedsiębiorstwa nie są urzędnikami państwowymi i są wynagradzani w sposób, przyjęty w przedsiębiorstwach prywatnych“. Skoro więc pracownicy ci w kwestiach uposażeniowych mają być traktowani całkowicie analogicznie z pracownikami przedsiębiorstw prywatnych, byłoby sprzeczne z tym przepisem zwalnianie ich uposażeń od obciążeń, dotykających wszystkich pracowników przedsiębiorstw prywatnych pracujących na tym samym obszarze i w analogicznych warunkach — stanowiłoby to bowiem w istocie rzeczy podwyższenie uposażenia pracowników przedsiębiorstw państwowych o 3% (tyle bowiem wynosi dodatek komunalny do podatku dochodowego).

Ten stan faktyczny i prawny wyklucza, by ustawodawca chciał objąć zwolnieniem od dodatków komunalnych implicite także pracowników przedsiębiorstw państwowych, podlegających rozporządzeniu z 17 marca 1927. Gdyby zwolnienie takie było jego intencją, musiałoby ono wobec istnienia już przepisu art. 26 rozp. Prez. z 17 marca 1927 nastąpić expressis verbis. W następstwie stan prawny ani faktyczny nie uległ istotnym zmianom.

Banki państwowe (Bank Gospodarstwa Krajowego, Państwowy Bank Rolny, Pocztowa Kasa Oszczędności) stanowiły już w czasie, miarodajnym dla rozstrzygnięcia kwestii stosowalności zwolnień od dodatku komunalnego ich pracowników, odrębne jednostki gospodarcze, tak silnie wyodrębnione od całości administracji państwowej, że zastosowanie ulg do ich pracowników nie mogło leżeć w intencji ustawodawcy z 8 listopada 1927, nie mogło w szczególności wynikać z użycia wyrażenia: „uposażeń... wypłacanych z funduszów Państwa“. O ile chodzi o Bank Gospodarstwa Krajowego i Państwowy Bank Rolny uzasadnił NTA szczegółowo to stanowisko prawne w wyrokach z 25 czerwca 1935 l. rej. 9204/33 i z 15 maja 1934 l. rej. 8947/32[1]). Uzasadnienie tych wyroków jest w całej pełni i nadal aktualne.

O ile chodzi o Pocztową Kasę Oszczędności, to stan rzeczy przedstawiał się o tyle odmiennie, że przepis art. 4 ustawy z 19 maja 1920 poz. 297 Dz. Ust., stanowiący, że prezes oraz cały personel PKO tworzą odrębny etat urzędników państwowych, wynagradzanych z funduszów PKO, został uchylony przepisem § 13 rozporządzenia Prezydenta z 27 czerwca 1924 poz. 545 Dz. Ust., nakazującym rozwiązanie stosunku służbowego urzędników i funkcjonariuszów PKO (z wyjątkiem prezesa i wiceprezesa, którzy pozostali urzędnikami państwowymi) i ustalenie tego stosunku na zasadach odrębnych, jakie następnie ustaliło rozporządzenie

---

[1]) OPA 1212/35 i 718/34.

Rady Ministrów. Wobec więc ustawowego odebrania pracownikom PKO charakteru urzędników państwowych oraz wobec istniejącej analogicznie do dwu pozostałych Banków odrębności administracji i funduszów PKO, w momencie miarodajnym dla oceny stosowalności ulg w dodatku komunalnym do pracowników PKO, zastosowanie tych ulg byłoby sprzeczne z obowiązującym wówczas stanem prawnym. W następstwie żadne zmiany, istotne dla oceny zastosowania przepisu art. 24 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym do pracowników PKO, nie zaszły.

W odróżnieniu tedy od pracowników Polskich Kolei Państwowych, Polskiej Poczty, Telegrafu i Telefonu, Państwowych Monopolów: Tytoniowego, Solnego i Spirytusowego — pracownicy przedsiębiorstw skomercjalizowanych na zasadzie rozp. Prez. z 17 marca 1927 oraz pracownicy Banku Gospodarstwa Krajowego, Państwowego Banku Rolnego i Pocztowej Kasy Oszczędności nie korzystali z ulg w komunalnym dodatku do podatku dochodowego w momencie zmiany ustawodawstwa zaborczego na polskie, nie korzystają też z uwolnienia od tego dodatku na podstawie przepisu rozp. Prez. z 8 listopada 1927 ani na podstawie obecnie obowiązującego przepisu art. 24 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym.

1747.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Zasiłek rodzinny a związek nieślubny.

Osoba, żyjąca w związku nieślubnym, nie jest „małżonkiem“ w rozumieniu art. 35 ust. 1 p. 1 prawa z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., za którego osoba ubezpieczona na wypadek braku pracy uprawniona jest pobierać zasiłek rodzinny. (Teza).

Wyrok NTA z 23 grudnia 1936 l. rej. 86/35 w sprawie B. przeciw Komisariatowi Rządu m. st. Warszawy w przedmiocie zasiłku z powodu braku pracy z Zakładu Ubezpieczeń Społ.

... Prawo z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., przewidując w art. 34 wypłatę zasiłku rodzinnego dla każdego nie zarobkującego, a pozostającego na utrzymaniu ubezpieczonego, członka jego rodziny, postanawia w art. 35, że za członków rodziny w rozumieniu art. 34 uważa się m. i. pod p. 1 „małżonka“ osoby ubezpieczonej. Wymienione prawo nie wyjaśnia bliżej pojęcia małżonka względnie małżonki; miarodajne zatem

w tym kierunku są przepisy prawa cywilnego, zgodnie zresztą z powszechnie przyjętym znaczeniem tych słów. Otóż małżonkami w rozumieniu prawa cywilnego są osoby, które zawarły małżeństwo w formie prawem przepisanej (ślub kościelny lub cywilny).

Niesporne jest w niniejszej sprawie, że skarżący z L. nie zawarł małżeństwa, odpowiadającego wymogom powyższym. Skarżący opiera natomiast swoje roszczenia na tym, że — jak się wyraził — L. jest jego żoną nieślubną. Ten argument jednak jest bez żadnego znaczenia: skoro bowiem wymieniona ze względów wyżej przytoczonych nie podpada pod p. 1 art. 35, ani też nie zalicza się poza tym do członków rodziny, wyszczególnionych w dalszych punktach tego artykułu, to tym samym wykluczona jest wszelka inna podstawa, na której skarżący mógłby uzyskać zasiłek rodzinny w odniesieniu do L. Z tych też względów chybiony jest dalszy wywód skargi, że wymieniona figuruje w legitymacji Kasy Chorych jako uprawniona z racji jej stosunku osobistego do skarżącego. Obowiązująca w zakresie ubezpieczenia chorobowego ustawa o ubezpieczeniu społecznym z 28 marca 1933 poz. 396 Dz. Ust., którą mógł mieć tu skarżący na myśli, jako służąca do odmiennych celów, aniżeli prawo o ubezp. prac. umysł., w art. 112 odmiennie reguluje sprawę uprawnienia do świadczeń chorobowych, w szczególności zrównuje pod pewnymi warunkami z członkami rodziny jedną osobę nie należącą do rodziny ubezpieczonego, a więc i nie małżonkę. Uprawnienia wszakże stąd płynące nie mają żadnego wpływu na kwestię uprawnień do zasiłków rodzinnych, unormowaną odrębnie w art. 34 i 35 prawa z 24 listopada 1927. . . .

1748.

OCHRONA PRACY.

Spoczynek niedzielny.

Przepis art. 10 ustawy z 18 grudnia 1919 o czasie pracy w przemyśle i handlu poz. 7/20 Dz. Ust. ma na celu nie tylko ochronę przed wyzyskiem najemnych pracowników, lecz przede wszystkim podniesienie powagi niedziel i dni świątecznych przez nakaz wstrzymania się od wszelkiej pracy w przemyśle i handlu, nieuzasadnionej wyższymi względami.

Wyrok Izby Karnej (s. 2) SN z 21 grudnia 1936 2 K. 1212/36.

Zarzutowi kasacji nie można odmówić słuszności.

Jak z uzasadnienia wyroku wynika, Sąd Okręgowy ustaliwszy, że

oskarżona, jako właścicielka sklepu dodatków krawieckich w Wilnie, zatrudniała w niedzielę w dniu 2 lutego 1936 w swym sklepie 4 pracownice przy układaniu i sortowaniu towarów, uniewinnił oskarżoną na tej podstawie, że pracownicami zatrudnionymi w sklepie oskarżonej w niedzielę były wyłącznie żydówki, dla których niedziele i święta chrześcijańskie są bez znaczenia, że żadna z nich nie żaliła się na swoją pracodawczynię za zatrudnianie jej w niedzielę, że ustawa stanowiąc o zakazie pracy w niedzielę miała jedynie na myśli ochronę pracowników przed wyzyskiem ze strony niesumiennych pracodawców, pracownicom zaś zatrudnionym w sklepie oskarżonej w dniu 2 lutego 1936 żadna krzywda się nie działa, gdyż one same i bez przymusu zgłosiły się do pracy.

SN wyjaśnił (145/20, 53/35), że przepisy ustawy z 18 grudnia 1919 mają charakter stanowczy i naruszenie ich pociąga za sobą sankcje, przewidziane w art. 18 rzeczonej ustawy, niezależnie od intencji pracodawcy lub nawet od wyrażonej zgody pracowników na to przekroczenie. Wbrew niczym nieuzasadnionemu poglądowi Sądu, przepis art. 10 ustawy o czasie pracy w przemyśle i handlu ma nie tylko na celu ochronę najemnych pracowników przed wyzyskiem pracodawców, gdyż ochronę tę zapewniają pracownikowi również inne przepisy tejże ustawy, a przede wszystkim zadaniem tego przepisu jest podniesienie powagi niedziel i dni świątecznych przez wstrzymanie się od wszelkiej nieuzasadnionej wyższymi względami pracy w przemyśle i handlu.

Ustaliwszy przeto, że oskarżona zatrudniała w niedzielę w swym zakładzie handlowym 4 pracownice i nie ustaliwszy natomiast, by oskarżona otrzymała na to zezwolenie właściwego Urzędu Inspekcji Pracy, Sąd Okręgowy bezpodstawnie uniewinnił oskarżoną od zarzuconego jej przestępstwa.

W tym stanie rzeczy wyrok Sądu Okręgowego, jako oparty na mylnej wykładni prawa przy określeniu istoty przestępstwa, winien ulec uchyleniu.

1749.

SPRAWY WODNE.

Obowiązani do utrzymania wody.

Z porównania postanowień p. 4 ust. 1 art. 77 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) z postanowieniami, zawartymi w p. 5 ust. 1 tegoż artykułu wynika, że pierwsze z nich, o ile chodzi o obowiązek utrzymania

wody przez jej właściciela, mają na względzie tylko wody w łożyskach naturalnych. (Teza).

Wyrok NTA z 30 stycznia 1936 l. rej. 7261/33 w sprawie Franciszka Lejka przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w Grudziądzu w przedmiocie odpływu wody.

Przy zarządzonym przez Starostę Powiatowego w Kartuzach dochodzeniu komisyjnym, które odbyło się przy udziale znawcy technicznego 27 października 1932 w Sylcznie, stwierdzono, że Piotr Hinc w celach melioracyjnych względnie eksploatacji torfu dokonał w r. 1903 odwodnienia swego gruntu za pomocą rurociągu, przerywanego otwartymi rowami. Rurociąg ten odprowadza wodę na grunt Jakuba Lili, a następnie, przecinając drogę, łączącą Glinowo z Sylcznem, — na grunt Franciszka Lejka, skąd woda spływa do bagna, należącego do gminy Sylczno. W lipcu 1932 Hinc pogłębił część rurociągu, odprowadzającą wodę z gruntu Lili, a przy dochodzeniu, o którym mowa, oświadczył, że pogłębienia tego dokonał za zgodą Lejka. W dniu 3 września 1932 Lejk zasypał znajdujący się na jego łące rów wylotowy z rurociągu, w celu zapobieżenia przesuszeniu tejże łąki.

Według opinii technicznej Państwowego Urzędu Budownictwa Melioracyjnego w Tczewie z 17 grudnia 1932 zmiana, dokonana przez Hinca, nie może przyczynić się do przesuszenia łąki Lejka, ponieważ łąka ta stanowi bardzo silne wgłębienie terenowe, różnica w połowie terenu przy wylocie i przy kuli torfowej wynosi około 1,5 m, a więc spad terenowy wynosi tu około 50% i bez zastosowania rowków nawadniających oraz odpowiedniej przebudowy terenu łąki od strony wylotu rurociągu nie można mówić o jej nawodnieniu.

Załatwiając wynik powyższych dochodzeń, Starosta w Kartuzach wydał decyzję z 15 lutego 1933. Na skutek odwołania Lejka Okręgowy Urząd Ziemski w Grudziądzu orzeczeniem z 23 czerwca 1933 zobowiązał Lejka do odkopania rowu, zasypanego przez niego. W uzasadnieniu Okręgowy Urząd Ziemski zaznaczył, że Lejk obowiązany jest do utrzymania spornego rowu na podstawie art. 77 ust. 1 p. 4 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.), a zasypując go, działał bezprawnie na szkodę gruntów wyżej leżących i że twierdzenie Lejka co do niebezpieczeństwa przesuszenia jego łąki jest nieuzasadnione. W tym względzie Okręgowy Urząd Ziemski powołał się na wspomnianą wyżej opinię techniczną z 17 grudnia 1932.

Na to orzeczenie Okręgowego Urzędu Ziemskiego wniósł Lejk skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Jak to wynika z porównania postanowień p. 4 ust. 1 art. 77 ustawy

wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) z postanowieniami, zawartymi w p. 5 ust. 1 tegoż artykułu, pierwsze z nich, o ile chodzi o obowiązek utrzymania wody przez jej właściciela, mają na względzie tylko wody w łożyskach naturalnych i z tego powodu nie mogą mieć zastosowania do rowu będącego przedmiotem sporu, gdyż rów ten jest — jak to władza pozwana przyznaje w odpowiedzi na skargę — dziełem ręki ludzkiej, a więc łożyskiem sztucznym.

Gdy zaś zaskarżone orzeczenie oparto tylko na art. 77 ust. 1 p. 4 ustawy wodnej, NTA uchylił je jako niezgodne z ustawą, nie mając w następstwie tego potrzeby rozpatrywania dalszych zarzutów skargi.

1750.

SPRAWY WODNE.

Zaniedbanie terminu do wniesienia podania o wpisanie do księgi wodnej uprawnienia, utrzymanego w mocy.

Do terminu pięcioletniego, zakreślonego w art. 253 ust. 1 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.), nie ma zastosowania przepis art. 41 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), dotyczący przywrócenia terminu. (Teza).

Wyrok NTA z 21 listopada 1935 l. rej. 3476/34 w sprawie Alberta Knopfa w Gdańsku przeciw Ministerstwu Rolnictwa i Ref. Roln. w przedmiocie uprawnień spadkobierców Albina Cohnfelda do urządzenia i prowadzenia łazienek na rzece Brdzie w Bydgoszczy.

. . . Przepis art. 41 rozporządzenia o post. admin. odnosi się wyłącznie do terminów, przewidzianych w postępowaniu administracyjnym, i jako przepis ściśle proceduralny nie dotyczy terminów prekluzyjnych z zakresu prawa materialnego, jakim jest niewątpliwie termin z art. 253 ustawy wodnej. . . .

1751.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Skarga: Oznaczenie powodów zaskarżenia[1]).

Ryczałtowe powołanie się w skardze do NTA na treść odwołania nie

---

[1]) Por. OPA 1360/36 (powołanie się na zarzuty poprzedniej skargi, na którą już zapadł wyrok).

może być uznane za „dokładne oznaczenie powodów zaskarżenia" w myśl art. 58 p. 4 rozporządzenia o NTA.

Wyrok NTA z 4 listopada 1936 l. rej. 4595/35 w sprawie Maurycego Munda przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu we Lwowie w przedmiocie opłaty kanałowej na rzecz gminy m. Lwowa[1]).

Maurycy Mund, właściciel realności we Lwowie, zarzuca w skardze kasacyjnej zaskarżonemu orzeczeniu lwowskiego Urzędu Wojewódzkiego z 12 kwietnia 1935: 1) nietrafność zapatrywania, że rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o prawie budowlanym z 16 lutego 1928 poz. 202 Dz. Ust. nie ogranicza wysokości i sposobu poboru opłat kanałowych, ani nie uzależnia ich wysokości od kosztów połączonych z utrzymaniem kanałów; 2) pominięcie zarzutu odwołania o braku podstawy prawnej do poboru nałożonej opłaty kanałowej, — i w końcu „dla uniknięcia powtarzania się powołuje się poza tym w całej pełni na treść swego odwołania, obejmując je treścią niniejszej skargi".

Przystąpiwszy do rozpoznania sporu kasacyjnego w ramach skargi, NTA pozostawił bez rozpoznania końcowy ustęp skargi, ponieważ nie odpowiada on przepisowi art. 58 p. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust. Skarga kasacyjna bowiem z mocy przepisów art. 3 i 57 tego rozporządzenia skierowana jest przeciw orzeczeniu w toku orzecznictwa administracyjnego ostatecznemu, a zatem władzy odwoławczej. Orzeczenie to załatwia zarzuty odwołania, skierowanego przeciw orzeczeniu władzy I instancji. Skoro przedmiotem skargi kasacyjnej jest orzeczenie innej władzy aniżeli to, które stanowiło podstawę zarzutów w trybie odwoławczym podniesionych, to też i powody kasacji nie mogą być te same co odwołania, i dlatego ryczałtowe powołanie się w skardze kasacyjnej na treść odwołania, a zatem środka obrony o zupełnie innym charakterze prawnym aniżeli skarga kasacyjna, nie może być uznane za „dokładne oznaczenie powodów zaskarżenia" w myśl p. 4 art. 58 rozporządzenia o NTA. . . .

[1]) Część tego wyroku, dotycząca innego zagadnienia, została już ogłoszona w OPA 1680/37.

1752.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Środki obrony w zakresie wykonywania ważnie zapadłych orzeczeń i zarządzeń administracyjnych.

W zakresie wykonywania ważnie zapadłych orzeczeń i zarządzeń administracyjnych strony mogą bronić swoich praw zarówno w toku instancji administracyjnych, jak i w drodze skargi do NTA, ale tylko co do zgodności czynności wykonawczych z będącym ich formalną podstawą orzeczeniem lub zarządzeniem. (Teza).

Wyrok NTA z 19 listopada 1936 l. rej. 83/34 w sprawie rzymskokatolickiej Parafii w Miedznie przeciw Ministerstwu Rolnictwa i Ref. Roln. w przedmiocie scalenia gruntów wsi Miedzno.

Na podstawie wykazu stanu posiadania przed scaleniem, klasyfikacji i szacunku mierniczy sporządził w 1930 r. projekt scalenia gruntów wsi Miedzno w pow. częstochowskim.

Na skutek skarg części uczestników scalenia Okręgowy Urząd Ziemski w Kielcach zarządził zbadanie na miejscu przez inspektora ziemskiego podniesionych zarzutów, a następnie stosownie do wniosków tegoż inspektora zaprojektował pewne zmiany, m. i. zmianę, polegającą na powiększeniu placu siedliskowego Aleksego Wizentala, uczestnika scalenia nr 214, kosztem placu siedliskowego Parafii rzymskokatolickiej w Miedznie, uczestniczki scalenia nr 218.

Okręgowa Komisja Ziemska w Kielcach orzeczeniem z 28 maja 1931 zatwierdziła projekt scalenia ze zmianami, o których wyżej mowa.

Celem zbadania zażaleń i odwołań zgłoszonych na to orzeczenie przez część uczestników scalenia, został delegowany na miejsce w 1931 r. przez Ministerstwo Ref. Roln. inspektor rolny, a w 1932 r. Główna Komisja Ziemska delegowała dwóch swoich członków. Zarówno inspektor, jak i osoby, delegowane przez Główną Komisję Ziemską, zawnioskowali pewne zmiany w zatwierdzonym projekcie, dotyczące m. i. także Aleksego Wizentala, uczestnika scalenia nr 214.

Główna Komisja Ziemska po przeprowadzeniu 23 i 24 czerwca 1933 rozprawy, po załatwieniu w p. 1 orzeczenia odwołań, podlegających rozpoznaniu, podjęła w p. 2, 3 i 4 uchwały następujące:

„p. 2. Orzeczenie Okręgowej Komisji Ziemskiej w Kielcach z 28 maja 1931 uchylić".

„p. 3. Do projektu, zatwierdzonego zaskarżonym orzeczeniem, wprowadzić zmiany“. (Zmiany te, w tejże uchwale wyszczególnione, nie dotyczyły wymienionych wyżej uczestników scalenia nr 214 i nr 218).

„p. 4. Zmieniony w sposób, wskazany w p. 3 niniejszego orzeczenia, projekt zatwierdzić“.

Na podjęte na podstawie powyższej uchwały przez mierniczego czynności wykonawcze wniesiono imieniem Parafii rzymskokatolickiej w Miedznie do Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Kielcach zażalenie, że mierniczy niezgodnie z treścią orzeczenia Głównej Komisji Ziemskiej zamierza wprowadzać w życie projekt scalenia, zatwierdzony przez Okręgową Komisję Ziemską orzeczeniem z 28 maja 1931, a więc i zmiany, zawnioskowane przez Okręgowy Urząd Ziemski, dotyczące placu siedliskowego żalącej się strony. Tymczasem cyt. orzeczenie, a więc — zdaniem żalącej się strony — i zmiany, przez to orzeczenie wprowadzone, zostały uchylone uchwałą Głównej Komisji Ziemskiej z 23 i 24 czerwca 1933.

Zażalenia tego Okręgowy Urząd Ziemski decyzją z 7 października 1933 nie uwzględnił, a Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln. rozstrzygnięciem z 9 listopada 1933 oddaliło odwołanie żalącej się strony.

Na to rozstrzygnięcie Ministerstwa Parafia rzymskokatolicka w Miedznie wniosła skargę, zarzucając niezgodność stanowiska władzy z treścią uchwały Głównej Komisji Ziemskiej.

Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln. w odpowiedzi wnosi o pozostawienie skargi bez rozpoznania, gdyż — zdaniem Ministerstwa — będące przedmiotem skargi rozstrzygnięcie nie jest orzeczeniem z zakresu administracji rządowej w rozumieniu art. 1 prawa z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust.

NTA stanowisko w tym względzie Ministerstwa uznał za nieuzasadnione.

Rozstrzygnięcie, o które chodzi, zapadło w trybie odwoławczym, a więc przedstawia się jako orzeczenie wydane w toku instancji, przy czym Ministerstwo w danym postępowaniu miało charakter ostatniej instancji administracyjnej. Postępowanie, zakończone rozstrzygnięciem Ministerstwa, dotyczy wykonania nie kwestionowanego przez stronę co do ważności orzeczenia Głównej Komisji Ziemskiej, a więc pod względem swej istoty prawnej przedstawia się jako postępowanie samoistne.

W zakresie wykonywania ważnie zapadłych orzeczeń lub zarządzeń władze administracyjne ani ich organa nie mogą dowolnie interpretować wspomnianych orzeczeń czy zarządzeń, będących formalną podstawą czynności wykonawczych. Przeciwnie, z istoty rzeczy wynika, że te czynności mają ściśle odpowiadać swej podstawie formalnej. Prawo domagania się

tego strony nabywają z mocy wykonalnych orzeczeń i zarządzeń, a temu prawu odpowiada obowiązek władz wykonawczych i nadzorczych przestrzegania powyższej zasady. Stronom więc, jako bezpośrednio zainteresowanym, nie można w tym zakresie odmówić możności obrony swoich zagrożonych — ich zdaniem — praw w toku instancji administracyjnych, jak również możności skontrolowania w drodze skargi do NTA legalności stanowiska instancji ostatniej, oczywiście tylko co do zgodności czynności wykonawczych z ich formalną podstawą, a więc, czy stanowisko władzy nie jest dowolne.

Strona skarżąca w niniejszej sprawie właśnie w tym kierunku podnosi zarzuty.

Okoliczność, że czynności władzy wykonawczej w podaniu strony skarżącej do Okręgowego Urzędu Ziemskiego oznaczone były jako dopiero zamierzone, nie ma w okolicznościach niniejszej sprawy istotnego znaczenia, skoro podanie to według przedłożonych Trybunałowi akt administracyjnych zostało wniesione do Okręgowego Urzędu Ziemskiego 4 października 1933, a protokół wprowadzenia uczestników scalenia w posiadanie wydzielonych im w wyniku scalenia gruntów nosi datę 29 września 1933, i zresztą w dalszym postępowaniu, a mianowicie w decyzji Okręgowego Urzędu Ziemskiego i w orzeczeniu zaskarżonym, sporne czynności mierniczego traktowane są już jako dokonane.

Rozpatrując wobec powyższego skargę, Trybunał rozważył, co następuje:

Strona skarżąca wywodzi, że skoro Główna Komisja Ziemska uchwałą z 23 i 24 czerwca 1933 uchyliła orzeczenie Okręgowej Komisji Ziemskiej bez żadnych zastrzeżeń, a wśród zmian, wprowadzonych przez siebie do projektu, nie wymieniła zmian zawnioskowanych przez Okręgowy Urząd Ziemski, w szczególności zmiany, dotyczącej siedliska strony skarżącej, to tym samym zatwierdziła pierwotnie przez mierniczego opracowany projekt, wprowadzając doń tylko zmiany wyszczególnione w p. 3 swej uchwały.

Stanowisko to uznał Trybunał za nieuzasadnione, nie znajduje ono bowiem oparcia już w sentencji uchwały Głównej Komisji Ziemskiej, według której, jak to słusznie podniosła pozwana władza w zaskarżonym orzeczeniu, uchylone zostało tylko orzeczenie niższej instancji, lecz zmiany projektu, tym orzeczeniem zaaprobowane, nie zostały odrzucone, przeciwnie, za punkt wyjścia Komisja Główna przyjęła projekt, zatwierdzony przez niższą instancję, a więc ze zmianami doń przez tę instancję wprowadzonymi. Wszelkie w tej mierze wątpliwości odpadają, skoro nadto uwzględni się zaznaczenie w motywach uchwały Głównej Komisji, przy-

toczone w zaskarżonym orzeczeniu, że siedlisko uczestnika scalenia nr 214 uległo powiększeniu do 2568 m². Zmiany bowiem projektu w tym kierunku dotyczyły tylko wnioski Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Kielcach, zaaprobowane przez Okręgową Komisję.

W tych warunkach NTA nie dopatrzył się, by pozwana władza niezgodnie z treścią uchwały Głównej Komisji uznała, że Komisja ta sporne zmiany projektu przyjęła, a wobec tego Trybunał skargę, jako nieuzasadnioną, oddalił.

Uchwalona przez NTA teza skonstruowana pod kątem widzenia indywidualnego wypadku, szczególnie jeśli ją od tego wypadku oderwiemy — okaże się o tyle nietrafną, że pod jej ogólnikową formułę podpada niewątpliwie również i postępowanie egzekucyjne jako jedna z form wykonywania decyzji władz. Dla tej zaś grupy wypadków zakres praw stron w odwoławczym postępowaniu egzekucyjnym normuje wyraźnie przepis art. 18 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o postępowaniu przymusowym w administracji poz. 342 Dz. Ust.

Czy jednak i takiego stanu faktycznego jak ten, na tle którego toczył się spór, obecnie przez NTA rozstrzygnięty, nie należałoby wtłoczyć w ramy powyższego rozporządzenia?

Wprawdzie art. 1 cyt. rozp. stanowi, iż reguluje ono sposób wprowadzania w życie obowiązujących przepisów prawnych i decyzji władz administracyjnych „za pomocą środków przymusowych", niemniej należałoby m. zd. przyjąć, że postanowienia jego winny mieć zastosowanie i przy zwykłym wykonywaniu decyzji administracyjnych, chociażby ze względu na ewentualną konieczność przełamania oporu, z którym może się spotkać organ wykonawczy, a także zapewnienia stronom określonego ustawowo trybu i zakresu obrony ich praw w takim postępowaniu.

Sprawa, której dotyczy omawiany wyrok, odnosi się do wprowadzenia uczestników scalenia w posiadanie scalonych gruntów przez komisarza ziemskiego. Takie wprowadzenie w posiadanie jest czynnością pierwszej instancji scaleniowej, którą jest obecnie starosta. Ten ostatni wydaje odnośne zarządzenie, które wykonuje jego organ fachowy — komisarz ziemski. Starosta jest również władzą egzekucyjną w powiecie. Powyższe zarządzenie tak ze względu na władzę, która je wydaje, jak i ze względu na swój rodzaj może być uważane za zarządzenie egzekucyjne w sensie przepisów o postępowaniu przymusowym w administracji.

Organ egzekucyjny wykonuje egzekucję przede wszystkim na podstawie zarządzenia egzekucyjnego, które określa sposób i zakres jego czynności wykonawczych, a nie bezpośrednio na podstawie jedynie tytułu egzekucyjnego.

Dla wypadków, o których mowa obecnie, zarządzenie egzekucyjne, polegające na wprowadzeniu uczestników scalenia w posiadanie wydzielonych im gruntów, wydaje starosta nie tylko jako władza egzekucyjna w powiecie, ale i jako sukcesor uprawnień Okręgowego Urzędu Ziemskiego w zakresie meritum, tj. zatwierdzania w pierwszej instancji projektu scalenia. Obojętne jest przy tym, czy projekt scalenia uprawomocnił się w pierwszej czy w drugiej instancji, albowiem decyzje władz wykonywane są zawsze przez władze pierwszej instancji.

Wobec powyższych wywodów należałoby sądzić, że w tym stadium postępowania należy komisarza ziemskiego uważać za specjalny fachowy organ egzekucyjny pań-

stwowy, powołany do wykonywania pewnego rodzaju decyzji władzy. Istnienie tego rodzaju organów egzekucyjnych wyraźnie przewiduje art. 8 postępowania przymusowego w administracji w brzmieniu noweli (poz. 976/34 Dz. Ust. art. 3 ust. 2).

W ten sposób rozumując doszlibyśmy do wniosku, że całe omawiane przez nas postępowanie wykonawcze władz i organów scaleniowych całkowicie harmonizuje z postępowaniem przymusowym w administracji i bez żadnych trudności układa się w jego ramy nie tylko w kwestiach zasadniczych, ale i w szczegółach. To też jeśli postępowanie wykonawcze, o którym mowa, ma się odbywać na zasadzie cytowanych wyżej przepisów, to stronie przysługuje prawo żalenia się do starosty jako władzy egzekucyjnej na wszelkie uchybienia, jakich, zdaniem strony, dopuszcza się organ wykonawczy podczas swych czynności. Wydaje się, że strona nie jest w tym stadium postępowania niczym formalnie ograniczona i może nie tylko żalić się do władzy pierwszej instancji, ale i odwoływać się do instancji drugiej, o ile rozstrzygnięcie starosty jako pierwszej instancji egzekucyjnej nie wypadnie po jej myśli. Jeśli by nawet per maxime inconcessum zastosować do tych wypadków ograniczenia zawarte w art. 18 postępowania przymusowego, to i wówczas prawa skargi strony byłyby szersze od ram zakreślonych omawianą tezą Trybunału, albowiem artykuł ten przewiduje możność odwołania nie tylko co do niezgodności z tytułem egzekucyjnym, ale nadto z tego powodu, że zarządzono niewłaściwe środki egzekucyjne i że egzekucja jest niedopuszczalna.

Kierując się powyższymi przesłankami należałoby również uznać, że wdawanie się w rozpatrywanie tej sprawy przez Ministerstwo nie było kompetencyjnie uzasadnione, albowiem drugą i ostatnią instancją w tych sprawach jest wojewoda na podstawie art. 20 p. a) postępowania przymusowego w administracji.

Oczywiście należy zdać sobie sprawę z faktu, że nasze przepisy egzekucyjne nie zawierają wyraźnych postanowień dotyczących wprowadzania w posiadanie nieruchomości, jakie zawiera np. k. p. c. w art. 817 — jednak w konstrukcji norm, dotyczących postępowania, należałoby uznać za przykładem postępowania cywilnego, że wprowadzanie w posiadanie jest instytucją specjalnego postępowania egzekucyjnego, a nie zwykłego postępowania (administracyjnego).

Zasada Trybunału mogłaby, traktując sprawę formalnie, dotyczyć tych jedynie spraw, które, podlegając przepisom postępowania administracyjnego, są równocześnie wyjęte spod przepisów postępowania egzekucyjnego. Jednak do tych spraw należałoby raczej zastosować w drodze analogii ogólne przepisy egzekucyjne, a nie stwarzać dla nich jakiegoś specjalnego trybu postępowania, które by się miało kształtować na podstawie tez, oderwanych od konkretnych norm czy to postępowania egzekucyjnego, czy ogólnego administracyjnego.

Na koniec wypada zauważyć, że gdyby przyjąć, iż podanie względnie zażalenie strony zostało wniesione w czasie pomiędzy postępowaniem merytorycznym a postępowaniem wykonawczo-egzekucyjnym, a więc spowodowane było jedynie obawą wykonania, a nie samym wykonywaniem decyzji, to musielibyśmy uznać, że miało ono właściwie charakter prośby o autentyczną interpretację. Tego rodzaju wnioski, w odróżnieniu od k. p. c. (art. 371), nie są znane postępowaniu administracyjnemu. Gdyby je jednak dopuścić w tym postępowaniu, a przypuszczam, że nie byłoby przeciwko temu specjalnych zastrzeżeń, to należałoby przestrzegać w nim dwóch zasadniczych postulatów, a mianowicie: ścisłego stosowania zasady „cuius conditio eius interpretatio" oraz drugiego, że wydana interpretacja nie jest samoistną decyzją, od której przysługiwałby środek prawny, lecz jedynie wyjaśnieniem sentencji lub moty-

wacji już wydanej decyzji. To też podobne wyjaśnienia nie mogą być poddane oddzielnemu tokowi instancji w oderwaniu od toku dotyczącego decyzji, której wykładnię stanowią. Jeśli natomiast decyzja władzy jest istotnie niezrozumiała w swej osnowie, to zgodnie z judykaturą NTA uchybienie to stanowi wadliwość postępowania, polegającą na braku należytego uzasadnienia. Strona więc ma możność spowodować uchylenie takiej decyzji.

Jerzy Grzymała Pokrzywnicki

1753.

OBYWATELSTWO.

Nabycie obywatelstwa: Wymóg zapisania do organizacji stanowych a duchowieństwo prawosławne.

W Rosji cesarskiej duchowieństwo nie miało organizacji stanowej, a wobec tego przynależność do tego zawodu nie jest tytułem do nabycia obywatelstwa polskiego na podstawie art. 2 p. 1 lit. d) ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 19 września 1936 l. rej. 2647/33 w sprawie ks. Tomasza Smoktunowicza przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie obywatelstwa.

... Skarżący wywodzi, że urodził się w r. 1869 w miasteczku Narwi w powiecie bielskim, że od r. 1918 jest proboszczem prawosławnym w Drohiczynie, że obowiązki duszpasterskie pełnił także i poprzednio na kresach wschodnich i że ojciec jego urodził się w Narwi jako syn tamtejszych mieszczan, a więc był zapisany tam do ksiąg stanu mieszczańskiego.

Wywody te nie dowodzą nielegalności odmowy uznania skarżącego za obywatela polskiego. Sporne jest, czy skarżący nabył obywatelstwo polskie na podstawie art. 2 p. 1 lit. d) ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. Istotne znaczenie ma zatem kwestia, czy skarżący był przed wejściem w życie tej ustawy zapisany do gminy miejskiej lub wiejskiej, albo do jednej z organizacji stanowych na ziemiach b. Cesarstwa Rosyjskiego, jakie wchodzą w skład Polski.

Władza pozwana — jak to wynika z zaskarżonego orzeczenia względnie z zatwierdzonej nim decyzji I instancji — wychodzi z założenia, że pod pojęcie organizacji stanowych w rozumieniu powyższego przepisu podpadają ze względu na jego cel tylko organizacje stanowe, które mają zarazem charakter organizacji miejscowych, i że duchowieństwo prawosławne

takiej właśnie organizacji nie posiadało; wobec tego, skarżący, jako duchowny, z tytułu tego zawodu nie nabył — zdaniem władzy pozwanej — obywatelstwa polskiego. Odmienne w powyższym względzie zapatrywanie skarżącego nie jest trafne. W Rosji bowiem cesarskiej duchowieństwo prawosławne, zarówno jak i duchowieństwo innych wyznań, miało tylko swoją hierarchię podobnie jak urzędnicy państwowi, nie miało natomiast żadnej organizacji stanowej, a prowadzone przez konsystorze biskupie spisy duchownych, podobnie jak prowadzone przez ministerstwa spisy podległych urzędników, żadną miarą nie mogły być uważane za księgi stanowe (art. 987 ustawy o stanach w wydaniu z r. 1899).

Jeżeli zaś wyłączy się organizację duchowieństwa spod pojęcia organizacji stanowych w rozumieniu art. 2 p. 1 lit. d) ustawy z 20 stycznia 1920, to w myśl tegoż przepisu w łączności z ustawą o stanach wchodzić może pod uwagę tylko zapis do organizacji stanu szlacheckiego, mieszczańskiego lub włościańskiego, względnie do gminy miejskiej lub wiejskiej. Skarżący — jak wyżej zaznaczono — powołuje się na zapis swego ojca do ksiąg stanu mieszczańskiego. To powołanie się jednak upada, gdyż skarżący sam, jak to zeznał przy przesłuchaniu go w dniu 2 grudnia 1932, nie należał do żadnego z wymienionych wyżej trzech stanów.

W odmowie uznania skarżącego za obywatela polskiego na podstawie ostatnio wymienionego przepisu NTA nie mógł wobec tego dopatrzyć się naruszenia jego praw.

W następstwie tego nie mają istotnego znaczenia dalsze wywody skarżącego, zmierzające do wykazania, że obywatelstwo polskie służy mu w myśl art. 3 i 4 Traktatu Wersalskiego (poz. 728/20 Dz. Ust.) z tytułu urodzenia się względnie zamieszkania na obszarze, wchodzącym w skład Polski. Skarżący bowiem, jak to trafnie podniosła władza pozwana w odpowiedzi na skargę, gdyby nawet nabył obywatelstwo polskie na podstawie tych artykułów Traktatu Wersalskiego, utracił je na podstawie art. 11 ustawy z 20 stycznia 1920, ponieważ, nie odpowiadając wymienionemu w art. VI p. 1 Traktatu Ryskiego (poz. 300/21 Dz. Ust.) warunkowi zapisu do ksiąg ludności stałej b. Królestwa Polskiego względnie do gminy miejskiej lub wiejskiej, albo do jednej z organizacji stanowych na ziemiach b. Imperium Rosyjskiego, jakie wchodzą w skład Polski, nabył na podstawie ostatniego zdania tegoż przepisu obywatelstwo sowieckiej Rosji względnie Ukrainy. Nabycie to nastąpiło w myśl powyższego przepisu z mocy prawa samego. Bez znaczenia jest wobec tego twierdzenie skarżącego, że nie dokonał opcji na rzecz Rosji względnie Ukrainy. Na wywody zaś skarżącego, że według sowieckiej konstytucji do warunków nabycia obywatelstwa sowieckiego należy zamieszkanie na obszarze Rosji względnie Ukrainy, zaznaczyć należy, że nabycie obywatelstwa sowieckiej

Rosji względnie Ukrainy na podstawie art. VI p. 1 (zdanie ostatnie) Traktatu Ryskiego nie zostało w tym Traktacie uzależnione ani od zamieszkania na obszarze Rosji względnie Ukrainy, ani też od jakichkolwiek zastrzeżeń konstytucji sowieckiej. Konstytucja ta nie wchodzi wobec tego pod uwagę przy ustalaniu przez władze polskie obywatelstwa na podstawie art. VI Traktatu Ryskiego.

Kierując się tymi rozważaniami, należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

Wyrok powyższy rozstrzyga na tle art. 2 p. 1 lit. d) ustawy z 20 stycznia 1920 o obywatelstwie kwestię uprawnień rosyjskich duchownych prawosławnych do obywatelstwa polskiego z tytułu przynależności ich do oznaczonego zawodu. Pomimo utrzymania motywów wyroku w ramach tego ściśle ograniczonego zagadnienia, rzucają one pewne światło na zagadnienie szersze: ustroju stanowego b. cesarstwa rosyjskiego — zagadnienie, aktualne z uwagi na postanowienie powołanego wyżej przepisu ustawy o obywatelstwie i interesujące z punktu widzenia teoretycznego.

Ustrój stanowy b. cesarstwa rosyjskiego był unormowany umieszczoną w IX tomie Zb. Pr. ustawą o stanach z r. 1899, znowelizowaną w latach 1906, 1908, 1909 i 1910. Pełny tytuł tej ustawy, który brzmi dosłownie: „Zbiór ustaw o stanach" (Swod zakonow o sostojanjach), wskazuje wyraźnie, że wymieniona ustawa była połączeniem wydanych w różnych okresach czasu przepisów prawnych, dotyczących poszczególnych stanów. Przy tym przyjęto zaczerpniętą z ustroju stanowego, nadanego przez Katarzynę II, zasadę podziału ludności państwowej na 4 główne rodzaje („czetyre gławnych roda ludiej" — zob. artykuł Łazarewskiego „Sosłowja" w ros. słowniku encyklopedycznym Brokhausa i Efrona).

W myśl tej zasady art. 2 cyt. ustawy o stanach dzieli wszystkich „rodowitych obywateli" („prirodnych obywatelej") b. ces. ros., stanowiących według art. 1 tej ustawy „ludność miejską i wiejską" („gorodskoje i sielskoje nasielenje"), na „4 główne kategorie": 1) szlachtę, 2) duchowieństwo, 3) obywateli miejskich i 4) obywateli wiejskich, — przy czym w obrębie każdej z tych kategorii, jak to wynika z dalszych przepisów tejże ustawy (art. 16, 17, 393, 405—407, 454—457, 477—479, 489—491, 503, 530 i 671), istniały dalsze jeszcze mniej lub więcej szczegółowe podziały. Wymienione „4 główne kategorie ludzi" („czetyre gławnych roda ludiej") nazywa ustawodawca rosyjski w art. 4 cyt. ustawy klasami społecznymi („sosłowja"), stanowiąc, że „wszystkie osoby, przynależne do jednej z oznaczonych w art. 2 klas społecznych, korzystają z praw stanu („sostojanja"), danej klasie przyznanych; w dalszych zaś artykułach tej ustawy nazywa ustawodawca wspomniane kategorie względnie klasy społeczne stanami, lecz ściśle ustalonej terminologii nie przestrzega, używając obok terminu „sostojanje" — stan, także terminu „zwanje", oznaczającego powołanie, zawód, stanowisko, tytuł, stopień (por. art. 428, 429, 463, 482, 499, 501, 513, 520, 524, 551 ustawy o stanach oraz zob. powołany wyżej artykuł Łazarewskiego oraz dzieła: prof. G. F. Szerszeniewicz, Podręcznik rosyjskiego prawa cywilnego, Petersburg 1907, str. 113—114; prof. E. Waśkowski, Podręcznik prawa cywilnego, Część ogólna, Petersburg 1894, str. 57). Definicji pojęcia stanu cyt. ustawa nie zawiera, a z poszczególnych jej postanowień (art. 16, 45, 51, 510—515) wynika, że pojęcie „stanu" w rozumieniu przepisów omawianej ustawy różni się od przyjętej w nauce ogólnej defi-

nicji tego pojęcia, jako opartej na zasadzie dziedziczności grupy osób, odznaczającej się w stosunku do innych grup wyłącznością i stanowiącej zamknięte dla obcych koło (zob. Cybichowski, Polskie prawo państwowe, cz. I, Warszawa 1925, str. 49; Szerszeniewicz jw. str. 113 i E. Waśkowski jw. str. 57). Z art. 16, 51, 510—512 omawianej ustawy wynika bowiem, że przynależność do stanu nie zawsze była dziedziczna, lecz mogła być w pewnych wypadkach tylko dożywotnia, (jak np. szlachectwo osobiste, honorowe obywatelstwo osobiste), a z art. 18, 45, 511—515 wynika, że prawa stanu mogły być nabyte nie tylko w drodze dziedziczenia, lecz również i innymi sposobami, ściśle jednak przez ustawę określonymi (np. przez nadanie, uzyskanie odpowiedniego stopnia w służbie państwowej lub odznaczenia, ukończenie odpowiedniego zakładu naukowego itd.). Z przytoczonych przepisów wynika również, że nabycie praw stanu, a zatem i przejście z jednego stanu do drugiego poza sposobami i trybem ściśle w ustawie określonymi było niemożliwe, a pozbawienie praw stanu, jak o tym głosi art. 9, mogło być wyrzeczone tylko jako kara za przestępstwo na mocy wyroku sądowego. Przynależność stanowa miała więc charakter przymusowy i nie mogła być dobrowolnie zmieniona ani zerwana (E. Waśkowski jw. str. 58), a zatem dobrowolne zrzeczenie się praw stanu jako ustawowo niedopuszczalne nie mogło mieć żadnych skutków prawnych. Ten przymusowy charakter przynależności stanowej jest istotną cechą stanu („sostojanje“), wyróżniającą go w sposób zasadniczy od zawodu („zwanje“), do którego przynależność mogła być zmieniona według uznania poszczególnych jednostek przez sam fakt zmiany zajęcia (E. Waśkowski str. 58).

Otóż tej istotnej dla pojęcia stanu cechy, przymusowej przynależności, duchowieństwo prawosławne jako klasa społeczna nie posiadało. Jak wynika bowiem z art. 409—415 i 426—429, wstąpienie do duchowieństwa jak i wystąpienie z niego było w zasadzie pozostawione uznaniu poszczególnych jednostek i co najwyżej wymagało zachowania pewnych ustawą przepisanych formalności i warunków oraz zadośćuczynienia pewnym wymogom prawa kościelnego. Po złożeniu godności duchownej lub zakonnej względnie po zwolnieniu się ze służby kościelnej, b. duchowni i zakonnicy w myśl p. 3 art. 415 i p. 3 art. 428 powracali do stanu, do którego należeli przed wstąpieniem do duchowieństwa, zaś osoby, należące do służby kościelnej, w myśl art. 429 — do tego stanu, do którego należeli z urodzenia, bądź którego prawa nabyli z tytułu wykształcenia, przy czym o ile na mocy urodzenia osoby te praw szlachectwa lub honorowego obywatelstwa dziedzicznego nie posiadały, a z tytułu wykształcenia nie nabyły prawa do wstąpienia do służby państwowej, obowiązane były zapisać się do stanu miejskiego lub wiejskiego. Dzieciom osób, należących do duchowieństwa, prawa stanu duchownego w żadnym wypadku nie przysługiwały. Posiadały one w myśl art. 400 łącznie z art. 37 i art. 401, p. 3 art. 511 i p. 3 art. 512 albo prawa szlachty rodowej w wypadku, gdy ojciec ich przed wstąpieniem do duchowieństwa do tego stanu należał, albo też prawa obywatelstwa honorowego, mianowicie: dzieci duchownych („świaszczennosłużitielej“) — prawa obywatelstwa honorowego dziedzicznego, a dzieci służby kościelnej („priczetnikow“) — prawa obywatelstwa honorowego osobistego. Z powyższego wynika, że duchowieństwo prawosławne w b. ces. ros., pomimo formalnego zaliczenia go do stanów w art. 2 cyt. ustawy, stanem w ścisłym znaczeniu tego terminu nie było. Było ono raczej zawodem, zwłaszcza, że od r. 1869, gdy ustawą z 26 maja 1869 zniesiono dziedziczną przynależność do duchowieństwa, duchowieństwo prawosławne utraciło całkowicie charakter korporacji dziedzicznej i zamkniętej, zbliżający go do korporacji stanowej. Tego zdania są również cyt. wyżej komentatorowie prawa rosyjskiego: Łazarewskij, G. Szerszeniewicz i E. Waśkowski

(zob. cyt. wyżej artykuł „Sosłowja" i podręczniki; zob. także artykuł Barsowa „Duchowienstwo w nastojaszczeje wremia", w cyt. słowniku encyklopedycznym). Poza tym należy nadmienić, że ustawa o duchownych konsystorzach z 1883 r., jako lex specialis, używa stale i wyłącznie terminu „duchownoje zwanje" — zawód duchowny.

Nie będąc stanem duchowieństwo prawosławne zwłaszcza świeckie nie posiadało również żadnych miejscowych organizacji stanowych, jakie posiadała: np. szlachta, zorganizowana w gubernialne zrzeszenia szlacheckie („dworianskija obszczestwa"), posiadające własne organa zarządu, pochodzące z wyborów (art. 90, 173 i 348 ustawy o stanach), mieszczanie jako jedna z kategorii obywateli miejskich (art. 597 i 598), oraz obywatele wiejscy, którzy tworzyli gromady wiejskie i zrzeszenia gminne (art. 680). Nie posiadając miejscowych organizacji stanowych, duchowieństwo prawosławne nie mogło oczywiście mieć i miejscowych ksiąg stanowych w rozumieniu art. 2 p. 1 lit. d) ustawy z 20 stycznia 1920 o obywatelstwie i dlatego właśnie przewidziane w art. 408 i 987 ustawy o stanach dowody przynależności do zawodu duchownego, niezależnie od swej treści i formy, nie mogą być w żadnym wypadku uważane za równoznaczne z księgami stanowymi, o jakich mowa w ustawie o obywatelstwie polskim.

Michał Waśkowski

1754.

APTEKI.

Przeniesienie apteki na inne miejsce, spowodowane siłą wyższą (b. zab. ros.).

W wypadku spowodowanego siłą wyższą przeniesienia apteki bez zezwolenia poza miejsce wskazane w koncesji na obszarze, na którym obowiązują przepisy ustawy dla farmaceutów i aptek z 1844 r., właściciel tej apteki, mimo nieskorzystania z możności powrotu na wzmiankowane wyżej miejsce po ustaniu przeszkody, zachowuje prawo to w czasie późniejszym. (Teza).

Wyrok NTA z 29 stycznia 1937 l. rej. 6285/33 w sprawie Stanisława Pewnickiego w Kaliszu przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie przeniesienia apteki Mieczysława Ptaszyńskiego w Kaliszu.

Uwzględniając odwołanie Mieczysława Ptaszyńskiego w Kaliszu od decyzji Wojewody łódzkiego z 11 października 1932, mocą której odmówiono odwoławcy zezwolenia na przeniesienie posiadanej przez niego apteki w granice określonego w koncesji stanowiska, Ministerstwo Opieki Społ. orzeczeniem z 11 marca 1933 postanowiło, przy powołaniu się na § 48 ustawy dla farmaceutów i aptek z 1844 r., na wzmiankowane przeniesienie zezwolić z tym tylko warunkiem, że lokal apteki będzie odpowiadał przepisom i apteka będzie umieszczona w domu możliwie odległym od apteki Pewnickiego. W uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia Minister-

stwo oznajmiło, że były właściciel apteki Ptaszyńskiego I. Kijewski zmuszony był do przeniesienia swej apteki poza granice jej stanowiska na placu 11 Listopada wobec zupełnego zburzenia domów na tym placu przez wojska niemieckie w r. 1914. Niezależnie od okoliczności, że apteka ta, przeniesiona do jednego z ocalałych przy ul. Kanonickiej domów, istniała przy tej ulicy przez lat 18, nie utraciła swych uprawnień do powrotu na poprzednie stanowisko, gdyż do tego przeniesienia zmusiły ją okoliczności, spowodowane siłą wyższą, a przepisy ustawy z 1844 r. nie przewidują przedawnienia w takich przypadkach. . . .

Pierwszy z podniesionych w skardze zarzutów czyni aktualnym rozstrzygnięcie pytania, czy w wypadku spowodowanego siłą wyższą przeniesienia apteki na obszarze, na którym obowiązują przepisy ustawy dla farmaceutów i aptek z 1844 r., bez zezwolenia poza miejsce wskazane w koncesji, właściciel tej apteki, mimo nieskorzystania z możności powrotu na wzmiankowane wyżej miejsce po ustaniu przeszkody, zachowuje prawo to w czasie późniejszym.

Poruszona kwestia, dotycząca wypadków, nie przewidzianych wyraźnie we wspomnianej ustawie, rozpatrzona być winna przy uwzględnieniu zasad, wynikających z jej przepisów. Otóż z postanowień, objętych §§ 23, 29 i 48 danej ustawy, wynika, że określenie miejsca, w którym znajdować się ma siedziba apteki, jest integralną częścią koncesji na założenie lub dalsze utrzymywanie apteki, jako też, że przeniesienie apteki poza miejsce, wskazane w koncesji, wymaga zezwolenia władzy, wydanego w trybie specjalnego postępowania. Idąc po linii wymienionych przepisów uznać wypada, że przeniesienie apteki poza miejsce, oznaczone przez władzę, dopuszczalne jest wyłącznie tylko na podstawie zezwolenia władzy, określającego nowe miejsce danej apteki, przeniesienie zaś samowolne apteki przez jej właścicieli, jako postąpienie sprzeczne z przepisami ustawy, nie może rodzić samo przez się żadnych skutków prawnych w odniesieniu do miejsca, w którym apteka ta znajdować się powinna. Zaznaczona sytuacja prawna nie ulega zmianie w wypadku, w którym przeniesienie apteki bez zezwolenia następuje z powodu wystąpienia działania siły wyższej, jak np. zniszczenia z powodu wojny czy klęski elementarnej. Moment ten uzasadniać może tylko tolerowanie ze strony władzy stanu faktycznego, wytworzonego będącym w mowie przeniesieniem apteki, jako jednak stanu tymczasowego do czasu ustania przeszkody. Po ustaniu przeszkody władza nadzorcza ma oczywiście możność wezwania właściciela apteki do powrotu na stanowisko jego apteki i ewentualnie możność zmuszenia go do tego lub zamknięcia apteki; prawo to władzy odpowiada nawet jej obowiązkowi przestrzegania, by stan faktyczny odpowiadał prawnemu. Oko-

liczność, że władza nadzorcza nie wystąpiła przeciw pozostawiającemu aptekę nadal w tymczasowym miejscu jej właścicielowi mimo ustania przeszkody, nie może mieć wobec treści przedstawionych przepisów żadnego prawnego znaczenia w odniesieniu do stanowiska tej apteki.

Z powyższych rozważań wynika zatem, że tymczasowość będącego w mowie faktycznego przeniesienia siedziby apteki z konieczności trwa, mimo ustania przeszkody, bez względu na upływ czasu dopóty, dopóki nie nastąpi powrót do właściwej siedziby lub na wniosek właściciela apteki nie zostanie wydane zezwolenie na jej przeniesienie na miejsce, w którym się w danej chwili znajduje.

Wobec tego rozpatrywany zarzut okazuje się nieuzasadniony.

Jako również nie uzasadniony przedstawia się zarzut pominięcia takich okoliczności, że w Kaliszu nastąpiła w międzyczasie zmiana stosunków, czyniąca zbędnym istnienie dwóch aptek na placu 11 Listopada, że powrót drugiej apteki na ten plac zagrozi egzystencji apteki skarżącego oraz że Ptaszyński nabył daną aptekę od Kijewskiego w czasie, gdy znajdowała się przy ul. Kanonickiej, albowiem w świetle wyłożonych zasad okoliczności te nie mają dla sprawy istotnego znaczenia.

W konkluzji przedstawionej oceny podniesionych w skardze zarzutów skarga podlega oddaleniu.

1755.

SAMORZĄD.

Opieka społeczna: Pokrywanie przez krajowe związki wspierania ubogich kosztów utrzymania żebraków i włóczęgów w domach pracy przymusowej[1]).

Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 14 października 1927 poz. 823 Dz. Ust. o zwalczaniu żebractwa i włóczęgostwa nie zmieniło postanowienia § 38 pruskiej ustawy wykonawczej do ustawy o siedzibie wsparcia z 8 marca 1871 w brzmieniu ustawy z 11 lipca 1891 (Zb. ust. pr. str. 300), o ile nim nałożono na krajowe związki wspierania ubogich koszty utrzymania żebraków i włóczęgów w domach pracy przymusowej. (Teza).

Wyrok NTA z 4 lutego 1937 l. rej. 1743/35 w sprawie sporno-administracyjnej Wojewódzkiego Związku wspierania ubogich w Toruniu przeciw Miejskiemu Związkowi wspierania ubogich w Bydgoszczy w przedmiocie zwrotu kosztów opieki społecznej.

---

[1]) Por. OPA 1136/35, 1369/36, 1370/36.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) zł 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

Druk. „Monolit", Warszawa, ul. Elektoralna 3, tel. 5.81-92